

VEROTUKSEN OIKAISU

– verovelvollisen oikeussuoja hallinto- ja rikosprosessissa

Master's Thesis / KTM-tutkielma
Mikko Laapas
Aalto University School of Business
Yritysjuridiikka
Kevät 2017 / 21.2.2017

Tekijä Mikko Laapas

Työn nimi Verotuksen oikaisu – verovelvollisen oikeussuoja hallinto- ja rikosprosessissa

Tutkinto Kauppatieteiden maisteri

Koulutusohjelma Yritysjuridiikka

Työn ohjaaja(t) Tomi Viitala

Hyväksymisvuosi 2017

Sivumäärä XVII + 71

Kieli Suomi

Tiivistelmä

Suomen Verohallinto saa jatkossa yhtä laajenevassa määrin automaattisesti vaihdettua vertailutietoa maailmalta. Tietojenvaihto tehostuu erityisesti EU-maiden välillä. Jo nykyisin verotustietoja vaihdetaan unionin jäsenmaiden välillä, mutta tietojenvaihto laajenee koskemaan myös esimerkiksi pankkitalletuksia, muuta sijoitusvarallisuutta ja niistä saatuja tuloja. Vastaava tietojenvaihto alkaa myös OECD-maiden välillä, ja Suomi on solminut tietojenvaihtoa koskevan FATCA-sopimuksen myös Yhdysvaltain kanssa.

Ulkomailla oleva varallisuus ja siitä saadut tulot ovat olleen tähän asti korostetulla tavalla verovelvollisen oma-aloitteisen ilmoitusvelvollisuuden varassa. Tämä on voinut luoda houkutuksen jättää osan tiedoista ilmoittamatta ja toisaalta sukupolvelta toiselle siirtyvä varallisuus ja tulot ovat voineet jäädä myös huolimattomuuden vuoksi ilmoittamatta. Joukossa on tahallista verovilppiä ja jopa vilpitöntä tietämättömyyttä omista omistuksista. Laajenevan automaattisen tietojenvaihdon myötä iso osa näistä varoista ja tuloista on tulossa Suomen Verohallinnon tietoon ennemmin tai myöhemmin. Laajeneva tietojenvaihto itsessään parantaa verotuksen tehokkuutta, ehkäisee verovilppiä ja lisää verotuksen tasapuolisuutta. Yksittäisessä verovelvollisessa se voi kuitenkin herättää kysymyksiä, hämmennystä ja jopa pelkoa. Kuinka tulisi toimia, jos varoja tai tuloja on jäänyt ilmoittamatta?

Tässä tutkielmassa pohditaan verovelvollisen oikeusturvaa verotuksen oikaisutilanteissa ja siihen liittyviä kehitystarpeita. Huomiota kiinnitetään mahdollisiin ongelmakohtiin ja siihen, kuinka olisi mahdollista toteuttaa tehokas verotusmenettely, joka samalla turvaa verovelvollisten perus- ja ihmisoikeudet. Niin sanotun määräaikaisen armahdulain (tehokas katuminen) peruuttaminen tarkoittaa käytännössä sitä, että rikosprosessin vaara ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyönteiden verovelvollisten osalta on ilmeinen. Suomessa oikeusturvan taso on sinänsä hyvällä tasolla. Suurimmat tulkinnallisuudet ja epävarmuustekijät kytkeytyvät hallinto- ja rikosprosessin valintaan liittyvään epävarmuuteen sekä verovelvollisen itsekriminointisuojaan. Asian siirtyminen rikosprosessiin riippuu monesti Verohallinnon näkemyksestä yksittäisessä asiassa ja nimenomaan sen rikosoikeudellisesta tulkinnasta. Tutkielmassa selvitetään verovelvollisen hallinto- ja rikosprosessuaalisia oikeusturvakeinoja. Käsiteltäviä aiheita ovat ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntien sanktiointi sekä hallinto- että rikosprosessissa ja näihin prosesseihin liittyvät oikeusturvanäkökohdat. Tarkastelun kohteena ovat muun muassa verovelvollisen perusoikeudet tulla kuulluksi ja antaa halutessaan selvitystä asiassa, kaksoisrangaistavuuden kielto, tehokas katuminen verotuksessa sekä verovelvollisen itsekriminointisuoja. Itsekriminointisuojan osalta ongelmalliseksi ja toisaalta mielenkiintoiseksi muodostuvat erityisesti päällekkäiset verotus- ja rikosprosessit sekä Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan ja itsekriminointisuojan soveltuvuus puhtaaseen verotusmenettelyyn.

Avainsanat verotus, perus- ja ihmisoikeudet, automaattinen tietojenvaihto, FATCA, verotuksen oikaisu, tehokas katuminen, itsekriminointisuoja, kaksoisrangaistavuuden kielto

Lähteet	V
Säädökset	XV
Oikeustapaukset	XVI
Lyhenteet	XVIII
1 Johdanto	1
1.1 Tutkimuksen tausta ja oma-aloitteisen oikaisun motiivit	1
1.2 Kysymyksenasettelu, rajausta ja tutkimusmenetelmät.....	4
1.3 Lähdeaineisto ja terminologia	6
2 Verovelvollisen oikeussuoja hallinnollisessa oikaisumenettelyssä	8
2.1 Verotusmenettelyn keskeiset oikeussuojaperiaatteet	8
2.2 Verotuksen oikaiseminen verovelvollisen vahingoksi.....	9
2.3 Näytön ja selvityksen hankkiminen	15
2.3.1 Selvitysvelvollisuuden jakautuminen	15
2.3.2 Todistusharkinta ja todistustaakan jakautuminen.....	17
2.4 Prosessin kohteen määrittäminen	19
2.4.1 Eri verolajeihin kohdistuvat oikaisut.....	21
2.5 Veronkorotuksen määrääminen	23
3 Verovelvollisen oikeussuoja rikosprosessissa	26
3.1 Verorikosnimikkeet ja niiden tunnusmerkistöt.....	26
3.2 Kaksoisrangaistavuuden kielto.....	28
3.3 Oikaisuasian siirtyminen rikosprosessiin	30
3.4 Syytetyn itsekriminointisuoja	32
3.4.1 Itsekriminointisuoja ja sen normitausta	32
3.4.2 Itsekriminointisuoja ja totuudessapysymisvelvollisuus	37
3.5 Itsekriminointisuojan asema verotusmenettelyssä.....	39
3.5.1 Rinnakkainen verotusmenettely ja rikosprosessi.....	39
3.5.2 Välitön syytteen uhka ja itsekriminointisuoja	43
3.5.3 Rikosten yksiköinnin vaikutus itsekriminointisuojaan	51
3.5.4 Veronkorotuksen uhka ja itsekriminointisuoja puhtaassa verotusmenettelyssä	56
3.5.5 Itsekriminointisuoja loukatun aineiston hyödyntämiskielto	60
3.6 Tehokas katuminen verotuksessa	61
3.6.1 Tunnustamisoikeudenkäynti	64
4 Yhteenveto	68
4.1.1 Verotuksen oikaisuun liittyvät ajankohtaiset motiivit.....	68
4.1.2 Verovelvollisen keskeinen oikeussuoja hallinto- ja rikosprosessissa	68
4.1.3 Tulisiko valita oma-aloitteinen oikaisu vai passiivisuus?	70

LÄHTEET

Oikeuskirjallisuus

Aarnio 1997

Aarnio, Aulis: Oikeussäännösten systematisointi ja tulkinta. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.): Minun metodini, Werner Söderström Lakitieto Oy, 1997, s. 35–56.

Aer 2008

Aer, Janne: Vaatimusten perustelut hallintoprosessissa. Defensor Legis, 2008/5, s. 759.

Andersson 1963

Andersson, Edward: Om ändring av talan i förvaltningsprocessen. JFT 1963, 345– 379.

Andersson 1964

Andersson, Edward: Efterbeskattning och grundbesvär. Svenska handelshögskolan, 1964.

Andersson 1996

Andersson, Edward: Verotusmenettelylain kommentaari. Lakimiesliiton kustannus, 1996.

Andersson 2002

Andersson, Edward: Veronkorotus ja Euroopan ihmisoikeussopimus. Verotus 4/2002, s. 353–359.

Berger 2006

Berger, Mark: Europeanizing Self-Incrimination: the Right to Remain Silent in the European Court of Human Rights. Columbia University, European Legal Studies Center, 2006.

Brokelind 2009

Brokelind, Cécile: National Report on Taxpayer Protection in Sweden. Teoksessa Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective. Oficyna – a Wolters Kluwer business. Warsaw, 2009, s. 328–348.

Elillä 1974

Elillä, Reino: Uusittu liikennetikosoikeus. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja. 1974.

Ervasti 2012

Ervasti, Kaijus: Laki, konflikti, tuomio – Oikeus yhteiskunnallisena ilmiönä. Edita Publishing, 2012.

Ervo 2005

Ervo, Laura: Oikeudenmukainen oikeudenkäynti. Talentum Media Oy, 2005.

Ervo 2008

Ervo, Laura: Oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuusvaatimus – käsikirja lainkäyttäjille. WSOYPro, 2008.

Fast 2008

Fast, Katarina: Mänskliga rättigheter i EG-skatterätten. Svensk skattetidning (SvSkT), 2008, s. 164–177.

Fredman 2013

Fredman, Markku: Rikosasianajan käsikirja. Talentum, 2013.

Frände 2009

Frände, Dan: Finsk straffprocessrätt. Edita, 2009.

Frände 2011

Frände, Dan: KKO 2010:41 ja sen arviointi laajemmassa kontekstissa. Lakimies 2011/2, s. 402–408.

Haapaniemi 2001

Haapaniemi, Matti: Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2001.

Husa 2013

Husa, Jaakko: Oikeusvertailu – teoria ja metodologia. Lakimiesliiton kustannus, 2013.

Korvenmaa 2012

Korvenmaa Jenni: Itsekriminointisuoja korkeimman oikeuden viimeaikaisessa oikeuskäytännössä – tarkastelun kohteena erityisesti ratkaisut KKO 2009:80 ja KKO 2010:41. Teoksessa Ervo Laura, Lahti Raimo, Siro Jukka (toim.): Perus- ja ihmisoikeudet rikosprosessissa. Helsingin hovioikeus, 2012.

Langbein 1994

John H. Langbein: The Historical Origins of the Privilege Against Self-Incrimination at Common Law. Yale Law School Legal Scholarship Repository. Yale Law School, 1994.

Lappalainen ym. 2016

Frände, Dan; Helenius, Dan; Hietanen-Kunwald, Petra; Hupli, Tuomas; Koulu, Risto; Lappalainen, Juha; Lindfors, Heidi; Niemi, Johanna; Rautio, Jaakko; Saranpää, Timo; Turunen, Santtu; Virolainen, Jyrki; Vuorenperä, Mikko: Prosessioikeus. Talentum, elektroninen Juridiikkafokus-tietokanta, 2016. Jatkuvatäydenteinen. Kokonaispäivitys vuonna 2016.

Lappi-Seppälä 1997

Lappi-Seppälä, Tapio: Rikosoikeustutkimus, kriminaalipoliittinen orientaatio – ja metodi. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.): Minun metodini, Werner Söderström Lakitieto Oy, 1997, s. 189–218.

Lappi-Seppälä ym. 2009

Lappi-Seppälä, Tapio; Hakamies, Kaarlo; Koskinen, Pekka; Majanen, Martti; Melander, Sakari; Nuotio, Kimmo; Nuutila, Ari-Matti; Ojala, Timo; Rautio, Ilkka: Rikosoikeus. Talentum, elektroninen Juridiikkafokus-tietokanta, ilmestynyt kirjana viimeksi 2009. Jatkuvatäydenteinen.

Malmgren 2014

Malmgrén, Marianne: OECD:n ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapauttamisen estämiseksi.. Teoksessa Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, 2014. Toim. Pekka Nykänen ja Matti Urpilainen.

Melander 2008

Melander, Sakari: Kriminalisointiteoria – rangaistavaksi säätämisen oikeudelliset rajoitukset. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2008.

Melander 2015

HE 32/2015vp LaV (lakiesitys; tehokas katuminen verotuksessa) 20.10.2015 apulaisprofessori Sakari Melander. Asiantuntijalausunto lakivaliokunnalle.

Mäenpää 2007

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessioikeus. Talentum, 2007.

Mäenpää 2013

Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. Talentum, elektroninen Juridiikkafookus-tietokanta, 2013. Jatkuvatäydenteinen. Teos on viimeksi päivitetty 4.1.2017.

Myrsky 2013

Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum Media Oy, 2013.

Myrsky – Räbinä 2015

Myrsky, Matti – Räbinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum, 2015.

Niskakangas 2011

Niskakangas, Heikki: Veropolitiikka. Talentum Media Oy, 2011.

Niskakangas – Knuutinen 2016

Niskakangas, Heikki ja Knuutinen Reijo: Henkilöverotus. Talentum, elektroninen Verotusfokus-tietokanta. Jatkuvatäydenteinen. Viimeisin kokonaisu päivitys 20.11.2016.

Nordquist 2010

Nordquist, Peter: Bevisprövningen i ärenden avseende påförande av skattetillägg. Svensk skattetidning (SvSkT), 2010, s. 737–749.

Nuutila 1997

Nuutila, Ari-Matti: Rikoslain yleinen osa. Lakimiesliiton kustannus, 1997.

Nuutila 2001

Nuutila, Ari-Matti: Saako rikoksella saadut varat salata ulosotossa ja verotuksessa? Teoksessa Timo Ahonen (toim.): Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 40 vuotta. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, 2001. s. 157–167.

Oikarinen 2012

Oikarinen, Jukka: Syyteneuvottelu ja tunnustamisoikeudenkäynti oikeuspoliittisena kysymyksenä – uhka vai mahdollisuus? Lakimies 5/2012, s. 742–763.

Pellonpää ym. 2012

Pellonpää, Matti; Pölönen, Pasi; Tapanila, Antti; Gullans, Monica: Euroopan ihmisoikeussopimus. Talentum, 2012.

Pentikäinen 2012

Pentikäinen, Laura: Itsekriminointisuoja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeena ja suhteessa vapaaseen todistusteoriaan, Defensor Legis 2012/2, s. 224–248. Referee-artikkeli.

Puronen 2015

Puronen, Pertti: Perintö- ja lahjaverotus. Talentum 2015.

Ridha 2014

Ridha, Sheima: Plea Bargaining suhteessa rikoksesta syytetyn itsekriminointisuojaan. Referee-artikkeli. Julkaistu Edilexissä 23.12.2014. Julkaistu aiemmin teoksessa Acta Legis Turkuensia 2014 Turun yliopiston Oikeustieteen Ylioppilaiden Yhdistys Lex ry

Ritari 2016

Ritari, Henna: Verotusmenettelyn uudistukset. Suullinen esitys ja sitä tukeva kirjallinen aineisto. Vero-opintopäivät 24-25.10.2016. Kirjallinen osio julkaistu: Vero-opintopäivät 2016, s.71–96. Suomen verotarkastajat SVT ry, Aikakausjulkaisu Verotus.

Ryynänen 2000

Ryynänen, Olli: Bevisning i inkomstbeskattningen. Svenska handelshögskolan, 2000.

Ryynänen 2001

Ryynänen, Olli: Todistustaakan jaosta verotuksessa. Verotus 4/2001, s. 344–368.

Sahavirta 2007

Sahavirta, Ritva: Verorikokset. Teoksessa Lahti, Raimo – Koponen, Pekka (toim.): Talousrikokset. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, 2007, s.177–225.

Sahavirta 2008

Sahavirta, Ritva: Oikeustapauskommentti KKO 2007:102; Tuloveroon kohdistuva veropetos ja teon yksiköiminen. Teoksessa Pekka Timonen (toim.): KKO:n ratkaisut kommenttein II/2007, s. 231–239. Talentum, 2008.

Siltala 2004

Siltala, Raimo: Oikeudellinen tulkintateoria. Suomalainen Lakimiesyhdistys, 2004.

Sulkunen 1998

Sulkunen, Pekka: Johdatus sosiologiaan – käsitteitä ja näkökulmia. WSOY, 1998.

Tapani 2011

Tapani, Jussi: Onko rikoksen rakenteella merkitystä? – Itsekrimiointisuoja ja rikosoikeuden systematiikka, Defensor Legis 5/2011, s. 581–591.

Tapani – Tolvanen 2015

Tapani, Jussi ja Tolvanen, Matti: Syyteneuvottelun ongelmia. Defensor Legis 2/2015, s. 299–247.

Tapanila 2010

Tapanila, Antti: Itsekriminointisuoja tiedonanto- ja toimimisvelvollisuuden rajoitteena. Defensor Legis 5/2010, s. 559–584.

Tapanila 2014

Tapanila, Antti: Epäillyn oikeudet ja hyödyntämiskielto hovioikeuksissa Defensor Legis 1/2014 s. 3–28.

Tirkkonen 1949

Tirkkonen, Tauno: Uusi todistuslainsäädäntö: laki oikeudenkäymiskaaren 17 luvun muuttamisesta. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja 36, 1949.

Tuori 2000

Tuori, Kaarlo: Kriittinen oikeuspositivismi. Werner Söderström Lakitieto Oy, 2000.

Virolainen – Pölönen 2004

Jyrki Virolainen – Pasi Pölönen: Rikosprosessin osalliset – Rikosoikeus II, SanomaPro, 2004.

Vuorenpää 2010

Vuorenpää, Mikko: Oikeustapauskommentti, veropetos, veronkorotus ja kielto käsitellä samaa asiaa kahdesti – EIT Jukka Ruotsalainen vs. Suomi 16.6.2009. Lakimies 1/2010 s. 94–104.

Vuorenpää 2011

Vuorenpää, Mikko: Verovelvollisen oikeudellinen asema verotarkastuksessa. Verotus 5/2011, s. 504–510.

Vuorenpää 2011a

Vuorenpää, Mikko: Itsekriminointisuojaan tulkinta ja sen vaikutukset todisteluun teoksessa Turun oikeustieteellinen tiedekunta 50 vuotta. Turun yliopisto 2011, s. 585–596.

Wikström 1997

Wikström, Kauko: Vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteitä. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.): Minun metodini, Werner Söderström Lakitieto Oy, 1997, s. 330–338.

Äimä 2011

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus: Ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. WSOYPro, 2011.

Äimä 2014

Äimä, Kristiina: Automaattinen tietojenvaihto Euroopan unionissa. Teoksessa Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, 2014. Toim. Pekka Nykänen ja Matti Urpilainen.

Suomalaiset virallislähteet

Eduskunnan muut valiokuntamietinnöt

Lakivaliokunta

LaVM 19/2014 vp

Lakivaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä (HE 46/2014 vp) eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren 17 luvun ja siihen liittyvän todistelua yleisissä tuomioistuimissa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi

Hallituksen esitykset

HE 309/1993 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta

HE 66/1995 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tupakkaverosta annetun lain muuttamisesta

HE 44/2002 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi

HE 191/2012 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi

HE 58/2013 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle syyteneuvottelua koskevaksi lainsäädännöksi ja syyttämättä jättämistä koskevien säännösten uudistamiseksi

HE 46/2014 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren 17 luvun ja siihen liittyvän todistelua yleisissä tuomioistuimissa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi

HE 32/2015 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotuksen oikaisemisesta omaaloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016

HE 29/2016 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

Muut virallisasiakirjat

OMSO 65/2012

Vertailua eräistä todistusoikeudellisista kysymyksistä Suomessa, Ruotsissa, Norjassa ja Tanskassa, Oikeusministeriön selvitys, 2012.
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-259-248-4>

VH 2012

Verohallinnon ohje verotuksen muuttamisesta. Saatavilla osoitteessa:
[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_muuttaminen\(25766\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_muuttaminen(25766))

VH 2013

Verohallinnon ohje: Ne bis in idem –periaate ja verotus: samasta asiasta ei voi rangaista kahteen kertaan. Antopäivä: 2.12.2013. Saatavilla osoitteessa:
[http://www.vero.fi/fiFI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2013/Ne_bis_in_idem_periaate_ja_verotus_samas\(30337\)](http://www.vero.fi/fiFI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2013/Ne_bis_in_idem_periaate_ja_verotus_samas(30337))

VH 2014

Kareinen, Seija ja Merisalo, Matti: Verohallinnon asiantuntijalausunto eduskunnan lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 46/2014, oikeudenkäymiskaaren 17 luku ym. Muistio 21.5.2014.

VH 2015

Verohallinnon ohje verotuksen toimittamisen periaatteista. Antopäivä 13.2.2015. Dnro: A28/200/2015. Saatavilla osoitteesta:
[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_toimittaminen_ja_muuttaminen/Verotuksen_toimittamisen_periaatteita\(35611\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_toimittaminen_ja_muuttaminen/Verotuksen_toimittamisen_periaatteita(35611))

VH 2016

Verohallinnon ohje verotuksen oikaisusta. Saatavilla osoitteesta:
[https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_oikaiseminen\(12121\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_oikaiseminen(12121)). Viitattu 8.10.2016.

VH 2016a

Verohallinnon ohje Suomen ja Yhdysvaltain välistä verotustietojen vaihtoa koskevan FATCA-sopimuksen soveltamiseksi. Antopäivä: 26.4.2016. Dnro: A32/200/2016.

VH 2016b

Verohallinnon ohje: Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekreminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä. Antopäivä: 30.9.2016. Diaarinumero: A93/200/2016. Saatavilla osoitteessa:
https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Muu_verotus/Rikosoikeudenkaynnissa_sovellettava_itse

VH 2017

Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2016 toimitettavaa verotusta varten. Dnro A182/200/2016. Antopäivä 29.12.2016.

SÄÄDÖKSET

Esitutkintalaki (805/2011)

Hallintolaki (434/2003)

Hallintolainkäyttölaki (586/1996)

Jätelaki (646/2011)

Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta (781/2013)

Laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa (689/1997)

Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

Laki verotusmenettelylain muuttamisesta (772/2016)

Oikeudenkäymiskaari (4/1734)

Perintökaari (40/1965)

Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)

Perustuslaki (731/1999)

Rikoslaki (39/1889)

Tieliikenneasetus (331/57) (kumottu)

Tieliikennelaki (267/1981)

Tupakkalaki (693/1976)

Ulosottokaari (705/2007)

Yhdistyneiden kansakuntien kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskeva yleissopimus (SopS 7–8/1976)

Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi (Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimus) (SopS 85–86/1998)

OIKEUSTAPAUKSET

Korkein oikeus (KKO)

KKO 1980 II 124
KKO 1981 II 179
KKO 1994:67
KKO 1996:101
KKO 2001:46
KKO 2005:144
KKO 2007:102
KKO 2008:90
KKO 2010:41
KKO 2011:46
KKO 2011:80
KKO 2012: 45
KKO 2013:2
KKO 2013:25
KKO 2014:46
KKO 2014:67
KKO 2015:1

Korkein hallinto-oikeus (KHO)

KHO 1976 T 1593
KHO 1980 T 378
KHO 1980 II 600
KHO 1989 T 4163
KHO 1998:73
KHO 2012:123
KHO 2014:145
KHO 2016:100

Helsingin hovioikeus

Helsingin hovioikeus tuomio 27.5.1997 nro 1842

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (EIT)

A ja B v. Norja, 15.11.2016

Adamkiewicz v. Puola 2.3.2010

Allen v. Yhdistynyt Kuningaskunta 10.9.2002

Averill v. Yhdistynyt Kuningaskunta 6.6.2000

Borotyuk v. Ukraina 16.12.2010

Chambaz v. Sveitsi 5.4.2012

Elomaa v. Suomi 16.3.2010

Engel ym. v. Alankomaat 8.6.1976

J.B. v. Sveitsi 3.5.2001

John Murray v. Yhdistynyt Kuningaskunta 8.2.1996

Jussila v. Suomi 23.11.2006

Kiiveri v. Suomi 10.2.2015

King v. Yhdistynyt Kuningaskunta 8.4.2003

Lazarenko v. Ukraina 28.10.2010

Marttinen v. Suomi 21.7.2009

Rinas v. Suomi 27.1.2015

Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009

Salduz v. Turkki 27.11.2008

Serves v. Ranska 20.10.1997

Österlund v. Suomi 10.2.2015

LYHENTEET

EIS	Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suo- jaamiseksi (Euroopan ihmisoikeussopimus) (SopS 85– 86/1998)
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
ETL	esitutkintalaki (805/2011)
HE	hallituksen esitys
HL	hallintolaki (434/2003)
HLL	hallintolainkäyttölaki (586/1996)
Ibid	Ibidem ("samassa paikassa"; viitataan välittömästi edellä mainittuun lähteeseen)
KKO	korkein oikeus
KHO	korkein hallinto-oikeus
KP-sopimus	Yhdistyneiden kansakuntien kansalaisoikeuksia ja poliitti- sia oikeuksia koskeva yleissopimus (SopS 7–8/1976).
LaVM	eduskunnan lakivaliokunnan mietintö
OK	oikeudenkäymiskaari (4/1734)
PeV	eduskunnan perustuslakivaliokunta
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
PL	perustuslaki (731/1999)
RL	rikoslaki (39/1889)
ROL	laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa (689/1997)
TLL	tieliikennelaki (267/1981)
UVM	laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta (772/2016)
VeronkL	laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta (781/2013)
VH	Verohallinto
VML / UVM	laki verotusmenettelystä (1558/1995)

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta ja oma-aloitteisen oikaisun motiivit

Verotuksella on aikojen saatossa ollut useita tarkoituksia, mutta sen pääasiallinen tehtävä on toimia julkisyhteisöjen rahoituskeinona. Verotuksen tehokkaan toimitamisen ja veronsaajien fisikaalisten intressien turvaamiseksi viranomaiset valvovat verotuksen asianmukaista toteutumista. Verotuksessa fisikaalisten intressien toteuttaminen on viime vuosina korostunut ja trendi näyttää jatkuvan.¹ Vaikka myös verotuksen ohjausvaikutus on koettu tärkeäksi, on verotuksesta on haluttu neutraalimpaa ja sen toimittamisesta entistä tehokkaampaa.²

Lainvastaisen verojen välttelyn estämiseksi on säädetty sanktiojärjestelmä, jonka on tarkoitus toimia ennaltaehkäisevästi eli preventiivisesti ylläpitäen myös veronmaksumoraalia³. Mikäli viranomainen havaitsee verotuksessa puutteita tai väärinkäytöksiä, voidaan verotusta oikaista takautuvasti verovelvollisen vahingoksi. Oikaisussa verotettuun tuloon lisätään verottamatta jäänyt tulo tai poistetaan aiheeton vähennys ja verovelvollisen maksettavaksi pannaan tästä johtuva veron määrän lisäys ja säädetty korko.⁴ Lisäksi määrätään mahdollinen sanktio.

On myös mahdollista, että verovelvollinen hakee itse oikaisua jo toimitettuun verotukseensa. Tällaisissa tilanteissa on perinteisesti kyse siitä, että verovelvollinen hakee muutosta verotuksessa omaksi edukseen. Verovelvollinen voi mieltää verotuspäätöksen epäoikeudenmukaiseksi ja vaatia verorasituksen keventämistä perustuen esimerkiksi uusiin vähennyksiin, joita hän ei ollut ilmoittanut alkuperäisellä veroilmoituksella.

Entä onko aivan tavatonta, että verovelvollinen vaatiikin muutosta omaksi vahingokseen, ja mitkä voisivat olla motiivit tällaiselle käyttäytymiselle? Suomalaisten veronmaksumoraalin taso on vaihdellut eri tutkimuksissa.⁵ Moni voi kokea veron-

¹ Myrsky 2013, s. 99 ja Niskakangas 2011, s. 24. Verotuksen muista kuin fisikaalisista tavoitteista ks. kokoavasti esim. Niskakangas 2011, s. 24–51.

² Myrsky 2013, s. 99–100.

³ Ks. esim. Äimä 2011, s. 237–238.

⁴ Oikaisusta tiivistetysti esim. VH 2016.

⁵ Tutkimustulokset vaihtelevat, mutta todennäköisesti verovilppiä harjoittaa tavalla tai toisella muutama kymmenen prosenttia verovelvollisista. Verorikokset koetaan uhrittomiksi rikoksiksi, koska veronsaajat ovat persoonattomia. Ks. Lappi-Seppälä ym. 2009, Rikosoikeus > II RIKOSLAJIT > 16. RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan > Yleistä verorikoksista > Verorikollisuus ja verokontrolli > Veromoraali (viitattu 8.10.2016).

maksun ikävänä velvoitteena, mutta mieltää kuitenkin saavansa selvästi vastiketta maksamilleen veroille. Yleisen elämäkokemuksen perusteella lienee kuitenkin mahdollista sanoa, että harvassa ovat ne tapaukset, joissa iloinen veronmaksaja oikaisee verotustaan omaksi vahingokseen vain sen vuoksi, että voisi maksaa enemmän veroja yhteiseen kassaan. Oma-aloitteisessa oikaisussa verovelvollisen vahingoksi voikin olla kysymys puhtaasti itsekkästä keinosta saada oikaisun avulla oikaisusta koituvaa haittaa suurempi hyöty tulevaisuudessa. Tämä voi liittyä esimerkiksi tulojen tai vähennysten jaksotukseen, tappioiden käyttämiseen taikka verokantojen muutokseen.⁶

Verotukseen liittyvä kansainvälinen tietojenvaihto on lisännyt ja lisää jatkuvasti verovalvonnan tehokkuutta. Suomessa on kansallisella tasolla melko hyvin kehittynyt tietojenvaihtojärjestelmä, jonka avulla Verohallinto saa suoraan monia verotuksen toimittamiseen tarvittavia tietoja suoraan sivullisilmoittajilta, kuten pankeilta ja arvopaperinvälittäjiltä sekä työnantajilta. Tavallisen veronmaksajan on nykyisin hankala jättää edes erehdyksessä ilmoittamatta henkilökohtaiselta veroilmoitukseltaan tavanomaisia palkkatuloja tai arvopapereiden luovutusvoittoja. Tiedot saadaan suoraan sivullisilmoittajilta. Ulkomailla sijaitsevan varallisuuden ja siitä kertyvän tulon osalta tilanne voi olla täysin toinen. Tällaisten ulkomaantulojen ilmoittaminen on usein hyvin pitkälti verovelvollisen oma-aloitteisen aktiivisuuden varassa. Tulojen ilmoittamatta jättäminen on luonnollisesti rangaistava teko. Tästä huolimatta houkutus ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin voinee olla suurempi, koska tulot eivät usein suoraan tule sivullisilmoittajien kautta veroviranomaisen tietoon.

Eri maiden välinen tulo- ja varallisuustietojen vaihtaminen on suuressa murrosvaiheessa. Euroopan unioni (EU), Amerikan Yhdysvallat (USA) ja OECD-maat ovat sopineet keskenään Verohallintojen kesken vaihdettavista tiedoista, minkä tarkoituksena on tehostaa verovalvontaa erityisesti juuri ulkomaantulojen

⁶ Yksinkertaisena esimerkkinä voisi olla tilanne, jossa verovelvollinen hakee heti verotuspäätöksen saamisen jälkeen metsätalouden menovarauksen tulouttamista huomattuaan, että pääomatuloverokannan tuleva nousu nostaa tuloutuksen verorasitusta, mikäli tuloutus jätetään tuleville verovuosille. Oma vero-oikeudellinen kysymyksensä on, voidaanko tehtyjä varauksia muuttaa vielä verotuksen päättymisen jälkeen. Toinen esimerkki olisi tilanne, jossa verovelvollinen vaatii takautuvasti tietyn tulon verottamista toisessa tulolähteessä. Vaikka oikaisusta koituisikin aluksi alkuperäistä verotuspäätöstä suurempi verorasitus, voi tilanne muodostua tulevina vuosina esimerkiksi progression pienenemisen vuoksi sellaiseksi, että verotus toisessa tulolähteessä olisi verovelvolliselle kokonaisuutena arvioiden kannattavaa.

ja -varallisuuden osalta. Tietojenvaihto EU-maiden kesken (ns. EU-FATCA) alkaa vuonna 2017, jolloin vaihdetaan vuoden 2016 tietoja. USA:n solmimien sopimusten mukainen niin sanottu FATCA-tietojenvaihto alkoi jo aiemmin. Verohallintojen välinen kansainvälinen automaattinen tietojenvaihto tekee tulojen ja varallisuuden piilottelemisesta entistä hankalampaa. Suomen Verohallintoa kiinnostaa luonnollisesti Suomessa verovelvollisten henkilöiden ulkomaiden Verohallintojen tiedossa olevat varat ja tulot, joita se saa haltuunsa lähettäessään ulkomaille puolestaan Suomessa olevien ulkomailla verovelvollisten henkilöiden tietoja.⁷ Automatisoidun tietojenvaihdon myötä on mahdollista, ja monelta osin jopa todennäköistä, että myös tietojenvaihtoa edeltävien vuosien väärinkäytöksiä ja laiminlyöntejä paljastuu.

Automaattinen tietojenvaihto saattaa ajaa monet varallisuutta ja tuloja piilotelleet tai ne tuottamuksellisesti ilmoittamatta jättäneet verovelvolliset hankalaan tilanteeseen: kuinka menetellä oma-aloitteisen ilmoitusvelvollisuuden osalta uudessa tilanteessa, kun tieto omista varoista ja tuloista voi olla osa kansainvälisesti vaihdettavaa tietoa? Mikäli verovelvollinen ilmoittaa yllättäen tietylle verovuodelle merkittäviä ulkomaantuloja, voi tämä luonnollisesti herättää kysymyksen siitä, onko kyseisiä tuloja ollut olemassa aiempina vuosina. Suurehkoa tuloa tuottava varallisuusmassa ei usein muodostu yhdessä yössä. Toisaalta voidaan myös alkaa selvittää tuloja kerryttäneen varallisuuden alkuperää. Varat voivat olla peräisin laillisista lähteistä, mutta ne ovat voineet jäädä esimerkiksi lahja- tai perintöverottamatta Suomessa.

Automaattinen verotietojenvaihto onkin muodostunut uudeksi motiiviksi verotuksen oikaisuille, joissa verotusta muutetaan verovelvollisen aloitteesta hänen vahingokseen. Moni verovelvollinen voi nimittäin mieltää verotuksen oma-aloitteisen oikaisun paremmaksi keinoksi verrattuna siihen, että ulkomainen verottamatta jäänyt varallisuus tai tulot paljastuvat automaattisen tietojenvaihdon myötä, jolloin oikaisuprosessin käynnistää viranomainen.

⁷ Tietojenvaihto on tarkoitus automatisoida niin, että se ei edellytä erillisiä tietopyyntöjä, vaan toimii koneellisesti. FATCA:n sekä muun automaattisen tietojenvaihdon vaikutuksesta verotukseen ks. tarkemmin VH 2016a, Äimä 2014 ja Malmgrén 2014. Tässä tutkimuksessa varsinaiseen automaattiseen tietojenvaihtoon ja sen laajaan ja monimutkaiseen säädöspohjaan ei ole mahdollista syventyä tarkemmalla tasolla.

Nimenomaan automaattisesta tietojenvaihdosta johtuva motiivi oikaista verotusta verovelvollisen omaksi vahingoksi ja siihen liittyvä verovelvollisen oikeussuoja tai sen tarve ovat tämän tutkimuksen mielenkiinnon kohteena. Samalla tutkitaan myös sitä, mitä voi tapahtua, mikäli verovelvollinen ei oikaise verotustaan oma-aloitteisesti.

1.2 Kysymyksenasettelu, rajausta ja tutkimusmenetelmät

Tässä tutkielmassa paneudutaan verotuksen oikaisutilanteisiin ja siihen liittyvään verovelvollisen oikeussuojaan. Tarkastelussa ovat sekä hallinnollinen verotuksen oikaisumenettely että oikaisuun liittyvä rikosprosessi. Aihetta tarkastellaan nimenomaan ulkomaantulojen ja ulkomailla olevan varallisuuden näkökulmasta, koska automaattinen verotustietojen vaihtaminen on luonut motiivin toisaalta sekä viranomaisaloitteisille oikaisuille että verovelvollisten oma-aloitteisille vahingoksioikaisuille. Näkökulma on valittu automaattisen tietojenvaihdon ajankoh-taisuuden vuoksi. Sinänsä mikään ei estäne soveltamasta tässä tutkielmassa esiteltyjä periaatteita myös verotuksen muihin oikaisutilanteisiin. Tarkastelussa ovat nimenomaan tilanteet, joissa verovelvollinen on jättänyt Suomessa verotetta-via tuloja tai varallisuutta ilmoittamatta. Tutkimuksen keskeisenä tavoitteena on selvittää: *minkälainen on verovelvollisen oikeussuoja tilanteissa, joissa i) hän oi-kaisee verotusta omaksi vahingokseen tai vaihtoehtoisesti ii) jättäytyy passiiviseksi ja iii) onko oikaisuprosessissa merkittäviä oikeusturvan puutteita (de lege lata).*

Tutkimus on suurelta osin *lainopillinen eli oikeusdogmaattinen*⁸. Keskiössä on lain soveltamiskäytäntöjen tarkastelu, jota toteutetaan oikeustieteellisellä tulkinta-analyysillä (*analyttinen oikeustiede*⁹), ja jonka perusteella esitetään oikeudellista

⁸ Pääosassa on käytännöllinen lainoppi eli oikeusjärjestyksen sisällön selvittäminen. Lainopin tehtävä on tuottaa perusteltuja kannanottoja oikeusjärjestyksen sisällöstä (Aarnio 1997, s. 44–). Vero-oikeuden lisäksi tutkimuksessa on sen luonteen vuoksi tarkasteltava myös aihetta prosessioikeuden sekä perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta. Koska aiheeseen liittyy keskeisesti myös verorikokset, on tutkimuksessa kyse myös rikoslainopista, jonka tehtävä on systematisoida riksoi-keuden sisältöä tarkempaan ja käytännössä soveltamiskelpoisempaan muotoon (ks. tarkemmin Lappi-Seppälä 1997, s. 196–). Vastakkain joutuvat myöhemmin esitettävällä tavalla esimerkiksi vero-oikeuden melko joustavat tulkinnat ja riksoikeuden laillisuusperiaate (vero-oikeuden tulkinta-opeista ks. Wikström 1997, s. 334–). Oikeudenalajaollisesti tutkielma sijoittuu vero-, hallinto-, prosessi- ja riksoikeuden leikkausalueelle, mikä asettaa tutkimukselle omat haasteensa.

⁹ Ks. tarkemmin Siitola 2004, s. 279.

argumentaatiota ja tulkintasuosituksia vallitsevasta oikeustilasta¹⁰. Argumentaation tueksi tutkielmassa on myös *oikeusvertailevia piirteitä*¹¹. Oikeustilaa tarkastellaan perus- ja ihmisoikeusmyönteisestä lähtökohdasta.¹² Tutkimus on muun oikeustieteellisen tuotannon tapaan teoreettinen, mutta siinä on pyritty tuomaan esiin myös selkeitä käytännön soveltamistilanteita. Pragmaattiset näkökohdat konkreettisissa tapauksissa sovellettavasta verovelvollisen oikeussuojasta ilmentävät osaltaan kirjoittajan analyysiä *oikeuden itserajoituksesta*¹³ ja oikeuden *syvärakenteessa* vaikuttavien ihmisoikeusperiaatteiden vaikutuksesta oikeuden *pintatasoon* ja lain käytännössä soveltamiseen¹⁴.

Perus- ja ihmisoikeuksien lisäksi veronsaajien fisikaalisten intressien turvaamiseen ja veropohjan säilyttämiseen on syytä kiinnittää huomiota, samoin kuin tehokkaan verotusmenettelyn turvaamiseen. Näin ollen perus- ja ihmisoikeusmyönteinen näkökulma ei ole ainut mahdollinen aiheen tarkastelutapa, eikä tässäkään tutkielmassa tyydytä pelkästään vain yhteen näkökulmaan. Toisaalta onkin haluttu huomioida esimerkiksi rikostorjuntaa korostavan näkökulman argumentit, vaikkakaan näitä ei ole mahdollista käsitellä laajasti.

Tässä kirjoituksessa on tarkoituksena pohtia myös oikeustilaa tulevan lain kannalta (*de lege ferenda*). Tutkimuksen laajuus kuitenkin asettaa tällaisille pohdinnoille omat rajoitteensa ja ne eivät ole pääosassa.

Tutkimusta on rajattu niin, että huomio on tarkasteltavien säännösten osalta keskittynyt *tuloverotusmenettelyyn*. Verotusmenettely on kirjoitusajankohtana useiden lakimuutosten kohteena ja laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

¹⁰ Oikeudellinen argumentaatio on oikeuslähteitä hyväksikäyttävä prosessi, jolla tähdätään vastapuolen ja yleisön vakuuttamiseen ratkaisun tai tulkinnan oikeellisuudesta (Aarnio 1997, s. 51).

¹¹ Oikeusvertailun perimmäisenä tarkoituksena on hankkia informaatiota eri oikeusjärjestelmien eroista ja yhtäläisyyksistä. Tuloksia käytetään oikeudellisessa teorianmuodostuksessa, oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa tai oikeuspolitiikassa ja lainvalmistelussa (ks. Husa 2013, s. 33 ja 43). Tutkimuksen rajauksen vuoksi oikeusvertailua ei ole mahdollista tehdä laajalti. Ruotsalaista ja myös muuta ulkomaista oikeuskirjallisuutta sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuja on kuitenkin otettu huomioon.

¹² Näkökulma toteuttaa perus- ja ihmisoikeussidonnaista laintulkintaoppia. Se asettaa vähintäänkin hiljaisesti perus- ja etenkin ihmisoikeuksien suojan vähimmäisstandardin vakioiduksi oikeudelliseksi validiteetti- ja tulkintakriteeriksi, jota vasten vallitsevien normien oikeutusta ja merkityssisältöä arvioidaan (ks. tarkemmin Siltala 2004, s. 592–).

¹³ Perus- ja ihmisoikeudet asettavat pidäkkeitä lainsäätäjän ja lain soveltajan toiminnalle ja toteuttavat näin oikeuden itserajoitusta. Ks. Tuori 2000, s. 246 ja kriminalisointien osalta erit. Melander 2008.

¹⁴ Ks. tarkemmin Tuori 2000, s. 234– ja 246–.

(772/2016; UVML) astuu voimaan 1.1.2017 alkaen, jolloin sitä sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2017 toimitettavassa verotuksessa ja sitä koskevassa muutoksenhaussa. Verotusmenettelyn muutokset on pyritty huomioimaan tutkimuksen osalta sikäli, kun ne ovat relevantteja aiheen käsittelyn kannalta. Verotusmenettelystä annettuun lakiin (1558/1995; VML) viitattaessa tarkoitetaan säädöstä ennen verovuonna 2017 voimaan tulevia muutoksia.

Sinällään muutkin verolajit perustuvat – jopa vahvemmin – oma-aloitteiselle ilmoitusvelvollisuudelle, joten tässä esitettyjä tulkintoja voinee pääsääntöisesti soveltaa myös niihin. Ulkomailla sijaitsevaan varallisuuteen liittyy etenkin perintö- ja lahja-verotus, jota on myös käsitelty.

Näkökulmaa on myös rajattu niin, että verotuksen oikaisuja tarkastellaan luonnollisten henkilöiden näkökulmasta. Rajauksessa on tehty myös tietoinen valinta jättää varsinainen hallinto-oikeudellinen tuomioistuinprosessi käsittelemättä erillisenä kokonaisuutena. Sinällään käsiteltävät asiat lienevät sovellettavissa pääasiassa sellaisenaan myös hallintolainkäyttölain (586/1996; HLL) mukaiseen hallintoprosessiin. Tarkastelun kohteena on kuitenkin ennen kaikkea verotusmenettely hallintomenettelynä ja siihen liittyvä verotuksen oikaiseminen.

1.3 Lähdeaineisto ja terminologia

Lähdeaineistona on pääasiassa kansallista, mutta myös ulkomaista oikeuskäytäntöä. Suurin merkitys on korkeimman oikeuden (KKO), korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ja yhä laajenevassa määrin Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (EIT) ratkaisukäytännöllä.¹⁵ Lähteenä on käytetty myös kotimaisia viranomaisohjeita sekä kotimaista ja ulkomaista oikeuskirjallisuutta.

Termistö on pyritty pitämään mahdollisimman johdonmukaisena ja tavanomaista juridista terminologiaa mukailevana. Hallintomenettelystä, kuten verotusmenettelystä, ja verotukseen liittyvästä oikaisumenettelystä sekä myös verotuksen hallintolainkäyttölain mukaisesta muutoksenhausta puhuttaessa terminologia on kuitenkin sikäli laveaa, että hallintoasia, hallintomenettely ja hallintoprosessi ovat synonyymejä kattaen hallintolain (434/2003; HL) ja hallintolainkäyttölain sovelta-

¹⁵ KKO:n, KHO:n ja EIT:n tutkielman aihepiiriin liittyvää oikeuskäytäntöä on seurattu 20.1.2017 asti.

mistilanteet. Samoin verotusasialla, verotusmenettelyllä ja verotusprosessilla viitataan kaikilla samaan menettelyyn, joka kattaa varsinaisen verotuksen toimittoimittamisen (hallintomenettelyn) ja siihen liittyvän oikaisun ja muutoksenhaun.¹⁶ Nimenomaisesti vain muutoksenhakuun tai oikaisumenettelyyn viitattaessa tästä on mainittu erikseen. Rikosprosessia, rikosasiaa ja rikosoikeudenkäyntiä on käytetty siltä osin synonyymeinä, että ne viittaavat ylipäänsä prosessiin, jossa epäiltyä rikosta selvitetään ja hankitaan todisteita rikoksesta ja ratkaisu annetaan perinteisessä rikosprosessissa. Näin ollen kyseiset termit kattavat rikosprosessin alusta loppuun esitutkinnasta tuomioistuinprosessiin asti.

Tässä kirjoituksessa sanoja *rangaistus* ja *sanktio* käytetään synonyymeinä niin, ettei niiden osalta ole tehty jakoa hallinto- tai rikosoikeudelliseen seuraamukseen¹⁷. *Hallinnollisella sanktiolla* puolestaan tarkoitetaan muodollisesti kansallisen lainsäädännön mukaan hallintopäätöksellä määrättyä rangaistusta eli käytännössä verokorotusta. Muilta osin terminologia on määritelty tarvittaessa asiayhteyksittäin.

¹⁶ Näin ollen esimerkiksi hallintoprosessi kattaa sekä hallintomenettelyn että sen muutoksenhaun.

¹⁷ Sanktiot on etenkin (oikeus)sosiologiassa jaettu negatiivisiin ja positiivisiin. Sanktio voi siis myös olla kannustin tiettyyn käyttäytymiseen. Tässä sanktio on kuitenkin rangaistuksena tapaan negatiivinen seuraus. Terminologiasta ks. Ervasti 2012, s. 45–46 ja Sulkunen 1998, s. 80.

2 VEROVELVOLLISEN OIKEUSSUOJA HALLINNOLLISESSA OIKAISUMENETTELYSSÄ

2.1 Verotusmenettelyn keskeiset oikeussuojaperiaatteet

Verotuksella puututaan sen luonteesta johtuen keskeisesti yksilön omaisuuden suojaan. Veron perusteesta ja verovelvollisen oikeusturvasta on siksi Suomen perustuslain (731/1999; PL) mukaan aina säädettävä lailla (PL 81 §). Modernin oikeusvaltion toiminnassa on tärkeää, että yksilöllä on tarvittavat oikeussuojakeinot julkisen vallan toimien väärinkäyttöä vastaan. Julkisen vallan käytön tulee olla oikeasuhtaista ja tarkoin lakiin perustuvaa (PL 2.3 §) ja verotuksessakin hallintopäätösten oikeellisuudesta sekä mahdollisesti määrättävien sanktioiden oikeudenmukaisuudesta on voitava varmistua.

Verotuksen toimittamisen periaatteet sisältyvät VML:n 4 lukuun. Verotusta toimitettaessa noudatettavia periaatteita ovat muun muassa verotuksen tasapuolisuus, tehokkuus, luottamuksensuoja, päätösten perusteleminen ja asianosaisten kuuleminen.¹⁸ Hallintolaki tulee sovellettavaksi verotuksessa silloin, kun verotusmenettelystä annetussa laissa ei jostain asiasta ole erikseen säädetty. Hallintolain (434/2003; HL) säännökset täydentävät ja täsmentävät verotusmenettelystä annetun lain säännöksiä.¹⁹

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia ratkaistaan yleensä verovelvollisen eduksi (VML 26.2 § ja UVML 26.2 §).²⁰ Kyseessä on vero-oikeudessa vallitseva verovelvollisen suosimisen periaate, jota on nimitetty myös *in dubio contra fiscum* -periaatteeksi.²¹

Verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta VML 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella (VML 26.5 §). Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua (VML 26.6 §).

¹⁸ Verotusmenettelyn oikeusperiaatteista laajemmin esim. Äimä 2011, luku 3.

¹⁹ Ks. esim. VH 2015, kappale 1. Verotuspäätösten tiedoksiannosta ks. VH 2015, kappale 7.

²⁰ Ks. VH 2015, kappale 2.1. Luottamuksensuojasta ks. myös VH 2015, kappale 2.4.

²¹ Andersson 1964, s. 3.

Verotuksen massamenettelyluonteen vuoksi hallintolain päätösten perustelua koskevat säännökset eivät kaikilta osin sovellu suoraan verotukseen. Tähän vaikuttaa erityisesti se, että ratkaistavia tapauksia on paljon ja ne eivät aina ole euromääräisesti kovin merkittäviä. Tämän vuoksi verotusmenettelystä annetussa laissa on säädetty päätösten perustelemisesta hallintolaista poikkeavasti. Perustelemista koskevat säännökset ovat verotusmenettelystä annetun lain 26 b §:ssä.²² Yleisesti ottaen voitaneenkin sanoa, että verotuspäätökset ovat ensivaiheessa melko kevyesti perusteltuja verrattuna moniin muihin hallintopäätöksiin. Oikaisuvaatimukseen annettujen päätösten osalta tilanne on jo toinen. Niissä alkuperäiseen päätöksen haettu oikaisu edellyttää sen perustelemista, miksi verotusta on yksittäistapauksessa oikaistu vaaditulla tavalla tai vaihtoehtoisesti miksi vaatimus ei ole menestynyt.

Verotuksen massamenettelyluonteesta riippumatta verovelvollisen oikeusturvasta on huolehdittava etenkin tilanteissa, joissa vaatimuksista poiketaan. Jos verotusta toimitettaessa poiketaan *olennaisesti*²³ verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Verovelvollista on lisäksi kuultava aina tilanteessa, jossa sovelletaan niin sanottua yleistä veronkierrosäännöstä (VML 28 §) tai määrätään veronkorotus (VML 32 §)²⁴. Omaaloitteisissa vahingoksioikaisuissa kuulemisen toimittaminen harvemmin osoittautuu ongelmaksi. Prosessihan alkaa nimenomaan verovelvollisen aloitteesta ja tämän intressissä, jolloin hän lähtökohtaisesti tulee kuulluksi prosessin aluksi. Luonnollisesti lisäkuulemistarvetta voi muodostua prosessin edetessä esimerkiksi tilanteissa, joissa vaatimusta tulee täydentää tai kun veronsaajien oikeudenvallontayksikkö antaa asiassa vastineen.

2.2 Verotuksen oikaiseminen verovelvollisen vahingoksi

Jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt maksuunpanematta säädetty vero, Verohallinto voi oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi (VML 56.1 §). Oikaisun määrääjat ovat riippuvaisia oi-

²² VH 2015, kappale 5. Verotuspäätösten perustelemisesta lisää myös esim. Äimä 2011, s.197–.

²³ Olennaisuuden rajasta ks. esim. KHO 1980-II-600 ja KHO 1989 T 4163 ja VH 2015, kappale 6.1.

²⁴ KHO 1998:73.

kaisutilanteen olosuhteista, kuten asian tulkinnallisuudesta ja verovelvollisen vilpillisyydestä. Verotuksen oikaisu oli ennen UVML:ää mahdollista viranomaisa-viranomaisaloitteista vahingoksi-oikaisua laajemmin verovelvollisen eduksi – tai verovelvollisen omasta aloitteesta myös verovelvollisen vahingoksi.

Verotusmenettelylaki muuttui vuoden 2017 alusta alkaen niin, että kaikissa verola-jeissa sovelletaan jatkossa yhtenäistä muutoksenhaku-aikaa. Vanhoihin verovuosiin sovelletaan kuitenkin vielä ennen muutosta voimassa olleita säännök-siä. Muutoksenhaku-aika on UVML 56 §:n mukaisesti kolme vuotta verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisuajan alkaminen ei ole siis enää si-dottu verotuksen toimittamiseen. Oikaisu-aika vastaa näin ollen käytännössä vanhan lain aikaista niin sanottua kahden vuoden oikaisua. Uusi kolmen vuoden oikaisu-aika koskee sekä verovelvollisen että viranomaisen aloitteesta tapahtuvia oikaisuja.²⁵

Verotuksen viranomaisaloitteisessa oikaisussa voidaan kuitenkin soveltaa tietyissä tilanteissa pidempiä oikaisu-aikoja. Tällaisia ovat *jatkettu määrä-aika* (yleinen mää-rä-aika + 1 vuosi; UVML 56 a §), *pidennetty määrä-aika* (6 vuotta; UVML 56 b §) ja *rikosperusteinen määrä-aika* (syyte-oikeus + 1 vuosi; UVML 56 c §).

Jatkettu määrä-aika on tarkoitettu poikkeukselliseksi ja sovellettavaksi vain niissä verointressiltään merkittävässä tilanteissa, joissa Verohallinnosta riippumattomista syistä oikeita ja riittäviä tosiasiatietoja verotuspäätöksen tekemiseksi ei ehditä saada tai joissa asiaa ei ehditä selvittää riittävästi ennen verotuksen muuttamiseen liittyvän määrä-ajan päättymistä ja valvontatoimi olisi tämän vuoksi yleisen määrä-ajan päättyessä kesken. Sääntely on tarpeen sen vuoksi, että yleinen vero-tuksen muuttamista koskeva kolmen vuoden määrä-aika saattaa erityisissä tilanteissa muodostua verotuksen oikeellisuuden varmistamisen kannalta liian ly-hyeksi. Huomattavaa on, että uusi yleinen määrä-aika esimerkiksi tuloverotuksessa lasketaan verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Kun verotuksen toi-mittaminen tapahtuu verovuotta seuraavan vuoden aikana, määrä-aikaa on uudessa systematiikassa verotuksen päättymisestä laskettuna yleensä vain hiu-kan yli kaksi vuotta. Jos määrä-ajan jatkamisen edellytykset täytyisivät,

²⁵ Kirjoitushetkellä Verohallinnon ohjeistus koskien verotuksen oikaisusäännöksiä on päivitettävä-nä. Uusien oikaisu-aikojen taustoista ja poikkeuksista tarkemmin ks. esim. Ritari 2016.

Verohallinto jatkaisi määräaika yhdellä vuodella. Määräajan jatkamista koskevien edellytysten täyttyminen olisi veroviranomaisen harkinnassa ja ratkaistavissa. Päätös määräajan jatkamisesta olisi tehtävä pääsääntöisesti ennen kolmen vuoden määräajan päättymistä.²⁶

Määräajan jatkaminen voi tulla kysymykseen tilanteessa, jossa esimerkiksi poliisi, muu viranomainen tai yksittäinen kansalainen antaisi Verohallinnolle tiedon, jonka perusteella Verohallinto käynnistäisi valvontatoimen. Jos tieto tulisi kuitenkin niin myöhään, että valvontatoimea ei ehdittäisi määräajassa suorittaa, verotuksen oikaisun tai veron määräämisen määräaika jatkettaisiin. Hallituksen esityksessä todetaan nimenomaisesti, että perusteena jatkamiselle voisi olla kotimaasta saatujen vertailutietojen lisäksi myös ulkomailta saatu tieto, kuten kansainvälisessä automaattisessa tietojenvaihdossa saatu tieto.²⁷ Tämä osaltaan pidentää viranomaisaloitteista oikaisuaikaa tilanteissa, joissa verovelvollisen ilmoittamatta jääneet tulot tai varallisuus paljastuvat esimerkiksi juuri FATCA-tietojenvaihdon avulla.

Sen sijaan *pidennettyä määräaika* voidaan soveltaa ainoastaan laissa säädetyin erityisin edellytyksin ja soveltamisedellytyksistä säädetään laissa tyhjentävästi. Laissa on nimenomaan säädetty, ettei pidennetty määräaika tule sovellettavaksi automaattisessa tietojenvaihdossa saadun tiedon vuoksi (UVML 56 b § 1 momentti 3 kohta). Säännöksen mukaan pidennetyn määräajan perusteena voi olla sellainen verovelvollisen verotukseen vaikuttava tieto, joka on saatu kansainvälisessä tietojenvaihdossa muutoin kuin automaattisessa tietojenvaihdossa. Pelkkä automaattinen tietojenvaihto ei siis riittäisi syyksi pidennetyn määräajan soveltamiselle.

Rikosperusteinen verotuksen oikaisu voi luonnollisesti tulla osaltaan kysymykseen myös ulkomailta olevan ilmoittamattoman varallisuuden tai tulon vuoksi. Käytännössä asian tulisi tältä osin edetä rikosprosessiin, mikä sinänsä ei liene harvinaista näissä tapauksissa. Verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi UVML 56 §:ssä säädetyin oikaisuajan estämättä vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana syyttäjä on nostanut syytteen RL 29 luvun 1–3 §:ssä

²⁶ HE 29/2016 vp, s. 89.

²⁷ HE 29/2016 vp, s. 90.

tarkoitettussa rikosasiassa (UVML 56 c § 1 momentti). Verotuksen oikaisumahdollisuus tarkoittanee käytännössä sitä, ettei laittoman verohyödyn oikaisu ole enää pelkästään rikosperusteisen vahingonkorvausvaatimuksen varassa.

Verohallinto oikaisee UVML 56 c §:n 1 momentissa tarkoitetun päätöksen siltä osin kuin syyttäjä on peruuttanut syyteen taikka syyte on lainvoimaisella tuomiolla tai päätöksellä hylätty taikka jätetty tutkimatta. Menettelyssä noudatetaan mitä verotuksen oikaisusta verovelvollisen hyväksi säädetään 55 §:ssä (UVML 56 c § 2 momentti).

Verotuksen oikaisu on verotuksen ensiasteen ratkaisun uudelleenarviointi, jossa säännönmukaista verotusta eli ensiasteen hallintopäätöstä oikaistaan. Verotuksen oikaisu eroaa verotuksen muutoksenhausta, josta säädetään VML 5 luvussa. Oma-aloitteiset vahingoksioikaisut käsitellään ensivaiheessa verotuksen oikaisulautakunnassa. Verohallinto voi kuitenkin ratkaista verovelvollisen itsensä tekemän vaatimuksen suoraan, mikäli se hyväksytään. Tilanne on sama sekä VML:n että UVML:n osalta (61 §). Näin ollen verovelvollisen vaatiessa verotuksensa muutosta omaksi vahingokseen ei asiaa ole välttämättä vietävä lautakunnan käsiteltäväksi, mikäli Verohallinto on samaa mieltä oikaisun määrästä ja perusteesta. Verohallinto lienee tältä osin monelta osin verovelvollisen esittämän tiedon ja laskelmien varassa, ellei se aloita itse laajempaa tutkintaa tai pyydä asiassa lisäselvitystä. Käytännössä voinee kuitenkin esiintyä mielenkiintoisia tilanteita, joissa oikaisuvaatimus on siirretty oikaisulautakunnan käsittelyyn määrättävän veronkorotuksen osalta. Tämä voi johtua siitä, että verovelvollinen on nimenomaisesti vaatinut veronkorotuksen määräämistä saadakseen myöhemmin suojaa rikossyytteeltä (kaksoisrangaistavuuden kielto). Verohallinto voinee tällaisissa tilanteissa pääsääntöisesti hyväksyä aineellisen verotuksen toimittamisen ja siirtää asian veronkorotuksen määräämisen osalta verotuksen oikaisulautakunnalle.

Lisäksi oikaisu on mahdollista tilanteissa, joissa verotukseen tehty muutos vaikuttaa toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotukseen. Verohallinto tekee vastaavan muutoksen (*seurannaismuutoksen*) myös toisen verovuoden tai toisen

verovelvollisen verotukseen, jollei muutoksen tekeminen ole erityisestä syystä kohtuutonta (VML 75 §).²⁸

Kaikkien verolajien oikaisumenettelyjä sekä prosessuaalisia aikoja ei ole tässä esityksessä mahdollista käsitellä tyhjentävästi. Perintö- ja lahjaverolain (378/1940; PerVL) säännökset on kuitenkin syytä esitellä lyhyesti, sillä perintö- ja lahjaverotuksen oikaisut voivat liittyä kiinteästi tuloverotuksen perusteella toimitettaviin oikaisuihin. Tämä johtuu siitä, että kun oikaistaan ulkomailla olevien aiemmin ilmoittamattomien tulojen määrää, tulee usein esille myös tulojen alkuperäissaanto, joka voi olla perintö tai lahja. Perintö- ja lahjaverotuksen viranomaisaloitteiset oikaisuajat voivat vaihdella riippuen siitä, onko verovelvollinen ollut tietoinen saamastaan perinnöstä tai lahjasta. Toisin sanoen sillä on merkitystä, onko verovelvollinen tietoisesti jättänyt varat ilmoittamatta.

Perintö- ja lahjaverotuksen täydentämistä koskeva sääntely eroaa jonkin verran perintöjen ja lahjojen osalta. Perintö- ja lahjaverolain 38 §:n täydentämistä koskeva säännös on seuraava.

Jos perintöverotuksen toimittamisen jälkeen kuolinpesään ilmaantuu uusia varoja tai velkoja, on perintökaaren [40/1965] 20 luvun 10 §:ssä tarkoitettu täydennys- tai oikaisukirja annettava Verohallinnolle kuukauden kuluessa sen laatimisesta.

Kun perintöverotus toimitetaan veroilmoituksen nojalla, on uusista varoista ja veloista annettava Verohallinnolle veroilmoitus kolmen kuukauden kuluessa sen jälkeen, kun niitä on ilmaantunut pesään.

Jos perintö- tai lahjaverotuksen perusteet ovat verotuksen toimittamisen jälkeen muutoin muuttuneet, on se verovelvollinen, jonka perintö- tai lahjaveron määrä nousisi, kolmen kuukauden kuluessa sanotusta syystä tiedon saatuaan velvollinen ilmoittamaan asiasta Verohallinnolle, jollei joku muu osakas tai lahjansaaja jo ole ilmoittanut asiasta.

Perintö- ja lahjaverolain 38 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa verotus voidaan toimittaa uudelleen *10 vuoden kuluessa* perintö- tai lahjaverovelvollisuuden alkamisesta (PerVL 39 §). Kymmenen vuoden oikaisusääntö koskee siis varoja, jotka ovat ilmaantuvat uusina kuolinpesään. Säännös koskee tältä osin siis vain

²⁸ Ks. VH 2012.

perintöverotusta. Sen sijaan perintö- ja lahjaverolain 38 §:n 3 momentin nojalla tehtävä oikaisu ulottuu myös lahjaverotukseen.²⁹

Varsinainen perintö- ja lahjaverolain oikaisusäännös (PerVL 40 §)³⁰ puolestaan kuuluu seuraavasti.

Jos verovelvolliselle laskuvirheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi taikka sen johdosta, että asiaa ei ole joltakin osalta tutkittu, on hänen sitä aiheuttamattaan jäänyt panematta säädetty vero tai osa siitä, on verotus oikaistava, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu (veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi).

Jos verottamatta jääminen on tapahtunut sen takia, että verovelvollinen tai muu ilmoitusvelvollinen on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän perukirjan tai veroilmoituksen taikka muun tiedon tai asiakirjan, on veronoikaisua tehtäessä veroa lisäksi korotettava siten kuin 36 §:ssä säädetään.

Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan tehdä perintö- tai lahjaverotuksen toimittamisvuotta seuraavien kahden vuoden kuluessa. Edellä 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa oikaisu voidaan kuitenkin tehdä verotuksen toimittamisvuotta seuraavien viiden vuoden kuluessa.

Ennen oikaisun tekemistä verovelvolliselle on, mikäli mahdollista, varattava tilaisuus tulla kuulluksi asiassa.

Perintö- ja lahjaverotuksen oikaisusta on vielä erotettava varsinainen muutoksenhaku (PerVL 43 §).³¹ Kuten tässä käy ilmi, perintö ja lahjaverotuksen muuttamiseen (oikaisu ja muutoksenhaku) liittyvät määräajat ovat moniulotteiset ja jopa vaikeaselkoiset.

Perintö- ja lahjaverolain 39 §:n mukainen kymmenen vuoden oikaisuaika on selvästi pidempi kuin perintö- ja lahjaverolain 40 §:n 3 momentin viiden vuoden oikaisuaika. Näitä erilaisia määräaikoja kohtaan voi esittää kritiikkiä: miksi viranomaisaloitteinen oikaisuaika on lyhyempi tilanteessa, jossa perukirja on annettu

²⁹ Ks. myös Puronen 2015, s. 495–.

³⁰ Perintö- ja lahjaverolakia on uudistettu vuoden 2017 alusta niin, että uuden PerVL 40 §:n mukaan ”jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero, Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi siten kuin verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 56 §:n 1, 3 ja 4 momentissa säädetään.” Lisäksi uuden PerVL 41 b §:n nojalla Verohallinto voi toimittaa verotuksen tai oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta siten kuin UVML:n 56 b §:n 1 momentin 3 kohdassa säädetään. PerVL:ssä sovelletaan myös vuoden 2017 alusta uutta kolmen vuoden ”tavanomaista” oikaisuaikaa UVML:n tapaan (PerVL 31 §).

³¹ Perintö- ja lahjaverotuksen oikaisun ja muutoksenhaun rajanveto on nykyisin jossain määrin hämärtynyt ja ne ovat lähellä toisiaan. Niillä ei verovelvollisen näkökulmasta ole useinkaan eroa. Ks. Puronen 2015, s. 500–. Oikaisun ja muutoksenhaun määräajat tosin voivat erota toisistaan. Muutoksenhaun ja verotuksen oikaisun väliseen rajanvetoon ei ole mahdollista syventyä tässä esityksessä tarkemmin.

tarkoituksellisesti virheellisenä, kun taas uusien varojen ilmaantuessa on mahdollista oikaista verotusta pidemmältä ajalta? Erilaisia oikaisuaikoja voinee perustella oikeusvarmuudella. Kun verotus on verovelvollisen mielestä saatu päätökseen ja toimitettu annettujen tietojen nojalla, on hallintopäätöksen pysyvyyteen voitava (jopa vilpillisestä menettelystä huolimatta) lopulta luottaa. Sen sijaan uusien ja alun perin tuntemattomien varojen ilmaantuminen ei sellaisenaan ole ollut luomassa epävarmuutta varojen lopulliseen verokohteluun, koska ne eivät ole olleet ylipäänsä tiedossa. Perintö- ja lahjaverotuksen oikaisuaikat kuitenkin muuttuvat UVML:n myötä yhtenäisemmiksi tuloverotuksen oikaisuaikojen kanssa, mitä voitaneen pitää loogisena ja lainsäädäntöä selkeyttävänä ratkaisuna.

2.3 Näytön ja selvityksen hankkiminen

2.3.1 Selvitysvelvollisuuden jakautuminen

Hallintoasioissa selvitysvelvollisuuden peruslähtökohtana on *virallisperiaate*. Virallisiperiaate konkretisoituu hallintolain 31 §:ssä, jonka mukaan viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset. Asianosaisen puolestaan on esitettävä selvitystä vaatimuksensa perusteista. Asianosaisen on muutoinkin myötävaikutettava vireille panemansa asian selvittämiseen.³²

Verotuksen toimittamisessa selvittämisvelvollisuus ja näyttötaakka on jaettu hallintolain 31 §:stä poikkeavasti. VML 26 §:n 4 momentin mukaan verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua *mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen*. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen *paremmat edellytykset*, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 4 momentissa tarkoitetun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana.

³² Ks. esim. Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus> III HALLINTOMENETTELY JA HYVÄN HALLINNON PERUSTEET> 7. Hallintoasian selvittäminen ja selvittämiskeinot> Selvittämisvelvollisuus ja selvittämisvastuun jakautuminen> Viranomaisen huolehtimisvelvollisuus> Virallisiperiaate (viitattu 26.10.2016).

Verotuksessa virallisperiaate ilmenee lähinnä niin, että veroviranomaisella on yleinen velvollisuus huolehtia asian selvittämisestä ja ratkaisemisesta. Viranomaisen tehtävänä ei kuitenkaan ole hankkia kaikkea tarvittavaa selvitystä ratkaisun tueksi, vaan selvittää, mitä aineistoa ylipäänsä tarvitaan. Veroviranomaisen tulee lisäksi osoittaa verovelvolliselle, mistä seikoista tulisi esittää lisäselvitystä. Veroviranomainen kehottaa verovelvollista esittämään täydentävät tiedot ja selvitykset, jotka ovat tarpeen verotuksen toimittamiseksi. Veroviranomaisen on kuitenkin myös itse pyrittävä selvittämään asiaa ja hankittava oma-aloitteisesti käytettävissä olevien selvityskeinojen avulla tietoa.³³

Usein oma-aloitteisissa oikaisuissa on nimenomaan verovelvollisen intressissä selvittää asiaa. Kun on kyse oma-aloitteisesta vahingoksioikaisusta, on veroviranomaisen intressissä toki varmistaa, että vaadittu oikaisu kaikesta huolimatta vastaa totuutta. Verohallinnon intressissä on turvata, että kaikki tarvittavat puuttuvat tiedot tulevat ilmoitetuksi ja ilmoittamattomat tulot ja varallisuus verotetuksi. Verokertymän osalta on luonnollisesti positiivista, mikäli puuttuvia tuloja ja varoja ilmoitetaan. Verovelvollisella voinee kuitenkin joissain tilanteissa olla myös houkutus ilmoittaa puuttuvista tuloista ja varoista vain osa ja pyrkiä saamaan tällä tavalla saamaan luottamuksensuojaa tai suojaa rikosoikeudellisia toimia vastaan kuitenkin paljastamatta vilpillisen toimintansa tosiasiallista luonnetta ja laajuutta. Toisaalta voi esiintyä myös tilanteita, joissa verovelvollinen ei halua osallistua asian laajempaan selvittämiseen lainkaan. Kyse voi olla esimerkiksi viranomaisaloitteisesta tiedustelusta, joka kohdistetaan oikaisua vaatineen verovelvollisen intressipiiriin, jolloin verotuksen oikaisu muodostuukin alun perin ajateltua laajemmaksi.

Oikaisumenettelyssä saatuun ratkaisuun on myös mahdollista hakea muutosta. Varsinaisen verovalituksen³⁴ osalta asian käsittely tapahtuu hallinto-oikeudessa hallintolainkäyttölain mukaan. Hallintolainkäyttölaki ei sisällä varsinaisesti säännöksiä selvitysvelvollisuuden jakautumisesta.³⁵ Hallintoprosessissa selvitysvelvollisuus ainakin muutoksenhaun perusteiden osalta on lähtökohtaisesti

³³ Myrsky – Rabinä, 2015, s. 271–272.

³⁴ Verovalitus voidaan panna vireille hallinto-oikeudessa vasta oikaisumenettelyssä saadusta ratkaisusta (VML 66 §).

³⁵ Äimä 2011, s. 87.

aina sillä osapuolella, joka on saattanut asian vireille. Toisaalta hallintotuomioistuimenkin on osittain viran puolesta huolehdittava asian selvittämisestä.³⁶ Hallintolainkäyttölaki on luonteeltaan yleislaki, joka väistyy ja täydentää prosessissa mahdollista erityislakia tai ennen lain voimaantuloa annettua asetusta (HLL 3 §). Myrsky ja Rabinä huomauttavatkin, että verotusmenettelystä annetun laki tulee selvitysvelvollisuuden jakautumisen osalta noudatettavaksi myös hallintotuomioistuimessa.³⁷

2.3.2 Todistusharkinta ja todistustaakan jakautuminen

Kun käytettävissä oleva selvitys on saatu koottua verovelvollisen hankkimana tai viranomaisen toimenpitein, on todisteiden näyttöarvo punnittava. Verotusmenettelyssä sovelletaan yleisesti *vapaan todistusteorian* periaatteita: todistusharkinnan tietolähteenä saadaan lähtökohtaisesti käyttää kaikkia asiassa ilmeneviä seikkoja (*vapaa todistelu*). Myös eri seikkojen todistusarvoa voidaan harkita vapaasti (*vapaa todistusharkinta*).³⁸

Verotusmenettelyssä annetun selvityksen arvioinnissa edellytetään periaatteessa terminologisesti *täyttä näyttöä*³⁹ tietyn asiantilan olemassaolosta. Tosiasiassa näytön arviointi ja näyttökynnys voivat vaihdella asian laadun mukaan. Näyttökynnys voi esimerkiksi olla alempi sellaisen osapuolen eduksi, jolla on heikommat edellytykset kantaa mahdollisesti väärästä päätöksestä aiheutuvat seuraukset. Näin asiaa on arvioitu etenkin veron kiertämistä koskevan säännöksen (VML 28 §) soveltamistilanteissa. Näyttökynnys voi myös vaihdella riippuen osapuolten mahdollisuuksista esittää näyttöä ylipäänsä. Jos jompikumpi osapuoli ei ole täyttänyt selvitysvelvollisuuttaan, näytöksi riittää usein täyttä näyttöä alempikin näyttö. Pääperiaate on siis, että *selvittämisvelvollisuutensa laiminlyönyt kärsii haitallisen*

³⁶ Ks. tarkemmin Mäenpää 2007, s. 371-374 ja Haapaniemi 2001, s. 518 sekä Äimä 2011, s. 308.

³⁷ Myrsky – Rabinä 2015, s. 279.

³⁸ Myrsky – Rabinä 2015, s. 274–275.

³⁹ Täysi näyttö on prosessioikeudessa luonnehdittu ”todistusvoimaksi, joka saa järkevän ja tunnon-tarkan henkilön vakuuttuneeksi, että todistelun kohteena oleva väite oikeustositseikan olemassaolosta on tosi”. Ks. Tirkkonen 1949, s. 25 ja Lappalainen ym. 2016, Prosessioikeus> V TODISTELU> 3. Näytön arviointi> Todistustaakka> Todistustaakka siviiliprosessissa> Näyttökynnys> Täysi näyttö (viitattu 26.10.2016).

seurauksen laiminlyöntinsä johdosta. Tilanne aktualisoituu usein esimerkiksi arvioverotustilanteissa.⁴⁰

Oma hankala kysymyksensä on se, mikä näyttöarvo hallintoprosessissa on annettava samanaikaiselle tai jo ratkaistulle rikos- tai siviiliriita-asialle. Rikosasiassa syyttäjällä on rikosoikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti näyttövelvollisuus. Myös tuomioistuimen tuomitsemiskynnys on korkeampi kuin hallinto- tai siviiliprosessissa. Mielenkiintoinen tilanne syntyykin silloin, kun hallintoprosessiin liitännäinen rikosasia (esimerkiksi veropetos tai kirjanpitorikos) on jo lainvoimaisella tuomiolla ratkaistu hallintoprosessin ollessa vielä esimerkiksi muutoksenhaussa vireillä. Periaatteessa rikosasiassa edellytetään langettavan tuomion osalta hallintoprosessia vahvempaa näyttöä, joten hallintoasiassa vähäisemminkin näytön tulisi riittää.⁴¹

Vastaavasti rikosasiassa on harkittava, mikä merkitys esimerkiksi verotarkastuksessa esiin tulleille seikoille on annettava rikosoikeudellista vastuuta koskevaa näyttöä arvioitaessa. Käytännössä tämä voi merkitä sitä, että verotuksessa näyttökynnys ylittyy, vaikka rikosasiassa sama näyttö ei riitäkään syyksilukevaan tuomioon.⁴² Päinvastainen tilanne, jossa veropetossyyte menestyisi, mutta hallintoprosessissa (yhä muutoksenhakukelpoinen) asia ratkaistaisiin verovelvollisen eduksi, ei kuitenkaan vaikuta mielekkäältä tai teoriassa mahdolliselta. Tällaisiakin tilananteita on kuitenkin käytännössä esiintynyt. Tosin tuomioiden erot selittynevät osin eri prosesseissa esitetyllä erilaisella todistelulla ja selvityksellä.

Todistustaakka ei käsitteenä tarkoita samaa kuin selvittämisvelvollisuus. Todistustaakkasääntöjä sovelletaan vasta sitten, kun johonkin seikkaan ei ole saatu tarvittavaa selvyyttä. Todistustaakan jakoa joudutaan miettimään, jos sekä verovelvollinen että veroviranomainen ovat sinänsä ainakin muodollisen asianmukaisesti täyttäneet selvitysvelvollisuutensa, mutta selvittämistyötä ei ole enää järkevää jatkaa siitä aiheutuvan vaivan tai kustannusten vuoksi.⁴³ Oikeuskir-

⁴⁰ Myrsky – Rabinä 2015, s. 274–. Esimerkkitapauksena KHO 1980 T 378.

⁴¹ Myrsky – Rabinä 2015, s. 279–280.

⁴² Myrsky – Rabinä 2015, s. 274–.

⁴³ Käsitteiden erosta Myrsky – Rabinä 2015, s. 281–. Todistustaakasta hallintotuomioistuimessa yleisesti ks. tarkemmin Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus> V OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOASI-OISSA> 5. Asian käsittely ja selvittäminen hallintotuomioistuimessa> Huolehtimisvelvollisuus ja

jallisuuden mukaan todistustaakka-käsitteen voidaan yleisesti nähdä erityisesti prosessioikeudessa tarkoittavan ”asianosaiselle lankeavaa riskiä siitä, että jokin hänelle edullinen oikeustositiseikka jää vaille riittävää näyttöä. Todistustaakan ’ra-sittama’ asianosainen joutuu kärsimään riittämättömän näytön haitalliset seuraukset: tuomioistuin ei voi asettaa tuota hänelle edullista oikeustositiseikkaa ratkaisunsa perustaksi, vaan perustaksi tulee oikeustositiseikan negaatio, vastakoh-ta.”⁴⁴

Todistustaakan kantaa lopulta se, jonka haitaksi todistusteeman toteennäyttämät-tömyyden seuraukset koituvat. Myrsky ja Rabinä ovat jakaneet todistustaakan *verovaade*-käsitteen avulla karkeasti kahteen ryhmään. Ensinnäkin verotuksessa veroviranomaisella (eli muutoksenhaussa veronsaajalla) on todistustaakka vero-vaateen *olemassaolosta*. Verovaateessa on kysymys siitä, täytyvätkö verovelvollisuuden ja vero perimisen edellytykset⁴⁵. Tällöin kysymyksessä voi olla esimerkiksi peitellyn osingon syntyminen, veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltaminen tai ylipäänsä veronalaisen tulon olemassaolon toteaminen. Toisaalta verovelvollisella puolestaan on todistustaakka sellaisista seikoista, jotka *eliminoi-vat verovaateen* tai *vähentävät* jo syntynyttä verovaadetta. Näitä seikkoja ovat tyypillisesti verovapauden synnyttävien tosiseikkojen sekä vähennysten ja tulon-hankkimisesta johtuneiden menojen osoittaminen.⁴⁶

2.4 Prosessin kohteen määrittäminen

Verovelvolliselle on tärkeää, että hän pystyy määrittämään verotuksen oikaisun tai muutoksenhaun kohteen mahdollisimman tarkasti. Tämä korostuu, kun kyse on siitä, että verovelvollinen haluaa verotustaan muutettavaksi hänen omaksi vahin-gokseen. Mikäli oikaisu- tai muutoksenhakuprosessin käynnistäminen antaisi

selvittämisvastuu> Asianosaisen ja viranomaisen selvitysvelvollisuus> Todistustaakan merkitys (viitattu 27.10.2016). Erityisesti verotusmenettelyssä Ryynänen 2000.

⁴⁴ Todistustaakan määritelmästä Lappalainen ym. 2016, Prosessioikeus> V TODISTELU> 3. Näytön arviointi> Todistustaakka> Yleistä todistustaakasta> Näytön riittävyys (viitattu 27.10.2016), jossa käsitellään myös uudempaan pohjoismaista doktriinia, jonka mukaisesti soveltaessaan todistustaakkasääntöjä tuomari joutuu ottamaan kantaa sekä siihen, kummalla asianosaisella on todistustaakka, että siihen, kuinka vahvaa näyttöä asianosaiselta vaaditaan näyttövelvollisuudesta selviytymiseksi. Todistustaakan jakosäännöt ovat siten vain osa todistustaakkanormistoa. Toisen osan muodostavat näyttökynnyksen korkeutta, ns. näyttövaatimusta, sääntelevät normit.

⁴⁵ Myrsky – Rabinä 2015, s. 280–. Ks. myös Ryynänen 2001.

⁴⁶ Ibid. Ruotsin osalta vastaavista tulkinnoista ks. Nordquist 2010.

täysin avoimet mahdollisuudet verotuksen muuttamiseen, voisi prosessin käynnistäminen aiheuttaa verovelvolliselle ennakoimattomia seuraamuksia. Mikäli verovelvollinen vaatii esimerkiksi muutosta tietyn osinkotulon määrään, ei ole oikeusvarmuuden näkökulmasta perusteltua, että prosessissa muutetaan myös prosessin kohteen ulkopuolisten vuokratulojen määrää.

Hallintoprosessissa prosessin kohteen muuttaminen on tietyin ehdoin sallittua. Hallintolainkäyttölain 27 §:n 1 momentin mukaan valittaja saa valitusajan päättymisen jälkeen esittää vireillä olevassa asiassa ainoastaan sellaisen uuden *vaatimuksen*, joka perustuu olosuhteiden muutokseen tai valitusajan päättymisen jälkeen valittajan tietoon tulleeseen seikkaan. Valittaja saa vaatia myös täytännönpanon kieltämistä tai tehdä muun sivuvaatimuksen. Kuitenkin kyseisen säännöksen 2 momentin mukaan valittaja saa valitusajan päättymisen jälkeen esittää uusia *perusteita* vaatimuksensa tueksi, jollei asia sen johdosta muutu toiseksi.

Valituksen kohteen muuttaminen on sallittu vain valittajalle itselleen. Vastapuoli, eli verovelvollisen näkökulmasta veronsaajien oikeudenvallontayksikkö, ei luonnollisesti voi muuttaa verovelvollisen esittämiä vaatimuksia tai valitusperusteluja. Samoin valituksen vastapuoli ei voi puolustautuessaan vaatimukselta vaatia verotukseen sellaista muutosta, joka johtaisi valittajan näkökulmasta alkuperäistä verotusta epäedullisempaan ratkaisuun (*reformatio in peius -kielto*)⁴⁷. Tämä on osaltaan tärkeää verovelvolliselle, joka oikaisee verotusta omaksi vahingokseen. Toisin sanoen veronsaaja ei voi lähtökohtaisesti ilman omaa valitusta laajentaa asian käsittelyä koskemaan alkuperäisen valituksen ulkopuolisia verolajeja tai tuloeria (uusia veron perusteita). Sen sijaan oikaisuvaatimuksen tai valituksen ratkaisija ei liene välttämättä aina suoraan sidottu vaadittuun oikaisumäärään. Jos verovelvollisen verotus esimerkiksi kumotaan ja palautetaan uudelleen käsittelyyn tietyn (puuttuvan) tuloerän osalta, lienee uudelleentoimitettavassa verotuksessa lähtökohtana virallisperiaate ja aineellisesti oikea lopputulos.⁴⁸ Asian palauttamisen Verohallinnolle voi olla perusteltua esimerkiksi, mikäli verotettavan tulon määrä ei ole selvä tai se vaatii erillistä laskentaa.

⁴⁷ Myrsky – Rabinä 2015, s. 550–.

⁴⁸ Asian ”uudelleentutkimiseen” vaikuttanee tosin se, onko viranomaisaloitteista oikaisuaikaa vielä jäljellä. Vrt. esim. KHO 1976 T 1593 ja Myrsky – Rabinä 2015, s. 550–.

Valittaja eli verovelvollinen itse voi tosin muuttaa vaatimuksiaan prosessuaalisten reunaehtojen salliessa.⁴⁹ Valituksen muuttaminen on ensinnäkin lähtökohtaisesti sallittu, mikäli valitusajaa on vielä jäljellä. Valittajahan voisi nimittäin joka tapauksessa peruuttaa valituksensa ja tehdä uuden muutetun valituksen. Sen lisäksi valittaja saa valitusajan päätyttyä esittää uuden vaatimuksen, joka perustuu olosuhteiden muutokseen tai seikkaan, joka on tullut valittajan tietoon vasta valitusajan päättymisen jälkeen (HLL 27.1 §). Uusi vaatimus voidaan näillä perusteilla esittää sekä ensivalituksen käsittelyn yhteydessä että tehtäessä jatkovalitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Olosuhteiden muutos tai uusi tieto voivat olla aiheena valituksen laajentamiseen. Jos valittajan tietoon valitusajan päätyttyä tulee informaatiota, joka esimerkiksi osoittaa valituksenalaisen päätöksen kokonaan lainvastaiseksi, alun perin vain yksittäiseen päätöskohtaan kohdistettua valitusta voidaan vastaavasti laajentaa tai vaatimusta voidaan muuttaa. Uusi tieto voi olla perusteena myös laajentaa verovalitus koskemaan useampien verovuosien verotuksia.⁵⁰

Valituksen muuttamisena ei pidetä myöskään sitä, että valittaja rajoittaa vaatimustaan tai peruuttaa sen.⁵¹ Oman ongelmansa aiheuttaa tietysti tilanne, jossa verovelvollinen on vaatinut muutosta vahingokseen ja myöhemmin peruuttaa sen joko osittain tai kokonaan. Tällöin hän on usein antanut valituksessa jo tarvittavat tiedot verotuksen muuttamista varten. Mikään ei sinänsä estäne Verohallintoa käyttämästä näitä tietoja verovelvollisen vahingoksi, mikäli kyseinen tieto täyttää viranomaisaloitteisen verotuksen oikaisun kriteerit ja viranomaisaloitteista oikaisuaikaa on vielä jäljellä. Toisin sanoen verovelvollisen voi olla vaikea tosiasiallisesti peruuttaa tekemäänsä valitusta.

2.4.1 Eri verolajeihin kohdistuvat oikaisut

Oma kysymyksensä on se, voiko verovelvollinen kontrolloida oikaisuprosessin kohdetta eri verolajien kesken. Voiko verovelvollinen varmistua esimerkiksi siitä,

⁴⁹ Vaatimusten perustelujen muuttamisesta ja sen yhteydestä valituksen (ja siten vaatimusten) muuttamiseen ks. esim. Aer 2008.

⁵⁰ Mäenpää 2007, s. 327 ja esim. Andersson 1996, s. 105–106.

⁵¹ Andersson 1963, s. 358.

että tuloverotuksen osalta tehty oikaisu omaksi vahingoksi ei laajene myöhemmin viranomaisaloitteisena perintö- ja lahjaverotukseen?

Esimerkki. Verovelvollinen on saanut vuonna 2010 lahjaksi ulkomailla olevaa sijoitusvarallisuutta. Lahjasta ei ole tehty lahjaveroilmoitusta, eikä maksettu lahjaveroa. Verovelvollinen aikoo tehdä tuloverotuksen oikaisun, jossa hän ilmoittaa lisättäväksi veronalaisiin tuloihinsa ulkomaanvarallisuuden vuosittaisen tuoton sekä vähennettäväksi sijoitustoimintaan liittyvät kulut. Voiko Verohallinto oikaista viranomaisaloitteisesti verovelvollisen lahjaverotusta niiden tietojen perusteella, jotka verovelvollinen on antanut tuloverotuksen oikaisua varten?

Lainsäädännössämme ei näyttäisi olevan suoraan estettä (ns. palomuuria) edellä kuvatun esimerkin kaltaisessa tilanteessa sille, että tuloverotuksen tietoja käytettäisiin lahjaverotuksen viranomaisaloitteiseen oikaisuun verovelvollisen vahingoksi. Teoriassa voinee kuitenkin rikosoikeudellisesti aktualisoitua tilanteita, joissa eri verolajien osalta tehdyt laiminlyönnit muodostavat eri rikoksia. Aiemmin esitellyssä esimerkissä kyse olisi esimerkiksi siitä, että verovelvollinen olisi lahjaverotuksen oikaisullaan ilmiäntanut itsensä samalla esimerkiksi kavallus- tai petosrikoksesta, joka liittyy varojen alkuperään. Tällöin verovelvollinen voisi joissain harvinaisissa tilanteissa vedota itsekriminointisuojaansa, koska lahjaverotuksen oikaisu johtaisi samalla ilmiäntämiseen toisesta verotuksen ulkopuolisesta rikoksesta. Tällaiset tilanteet lienevät kuitenkin käytännössä hyvin harvinaisia, eikä itsekriminointisuojaan vetoaminen olisi välttämättä menestyskässtä.⁵² Itsekriminointisuojaan palataan jäljempänä kappaleen 3 alaluvuissa.

Voidaan hyvin esittää myös kysymys, olisiko edellä kuvatussa esimerkissä jonkinlaiselle palomuurisäännökselle ylipäänsä tarvetta ja millä perusteella. Parhaaseen aineellisoikeudelliseen lopputulokseen päästään tilanteessa, jossa kaikkia ilmi tulleet tosiseikkoja voidaan hyödyntää verotuksen oikaisussa. Toisaalta on tärkeää, että verotuksen oikaiseminen kokonaisuutena täyttää oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin kriteerit. Joissain tilanteissa voinee olla myös verovelvolliselle eduksi tuoda oma-aloitteisesti esiin järjestelyn taustat kokonaisuudessaan ja se, miksi alun perin varat ja tulot on jäänyt verottamatta. Verovelvollinen voi esimerkiksi pyrkiä välttämään hallinnolliset tai rikosoikeudelliset sanktiot oikaisemalla tuloverotuksen yhteydessä myös muuta verotusta, joka liittyy samaan ilmoittamat-

⁵² Vrt. kuitenkin KKO 2014:67.

tomien tulojen tai varojen kokonaisuuteen, mikäli muiden verolajien osalta on vielä viranomaisaloitteista oikaisuaikaa jäljellä. Verovelvollisen oma-aloitteisuus voi olla peruste lievemälle sanktiolle. Toisaalta esimerkissämme perintö- ja lahjaveroituksen tilanne ei välttämättä olisi edes tullut esille ilman verovelvollisen oma-aloitteista aktiivisuutta. Verovelvollinen joutuu siis punnitsemaan, onko avoin ja rehellinen oikaisu omaksi vahingoksi parempi kuin yrittää osaoptimoida tilanne. Tällä hetkellä oikeustila lienee kuitenkin sellainen, ettei se anna suojaa esimerkiksi palomuurisäännöksillä verovelvollisille, jotka jättävät oma-aloitteisissa oikaisuissa osan tuloista tai varoista ilmoittamatta.

2.5 Veronkorotuksen määrittäminen

Tuloverotuksen veronkorotusta koskeva verotusmenettelystä annetun lain 32 § on jaettu useampaan momenttiin. Kolmessa ensimmäisessä momentissa määritellään veronkorotuksen ankaruus verovelvollisen laiminlyönnin ja tuottamuksen asteen mukaan.

”Veronkorotus

Jos veroilmoituksessa tai muussa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa taikka verovelvollisen antamassa muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä verovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseen taikka jos verovelvollinen on ilman pätevää syytä antanut ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan myöhässä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 150 euron suuruinen veronkorotus.

Jos verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai antanut ne vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 800 euron suuruinen veronkorotus.

Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisätyistä varoista. Lisättynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempänä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään

tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieteen tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.”⁵³

Veronkorotus voidaan määrätä esimerkiksi veroilmoituksen myöhästymisen taikka veroilmoituksessa olevien virheiden tai puutteiden vuoksi. Lisäksi veronkorotus on mahdollista määrätä myös muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen kuin veroilmoituksen, sen liitteiden tai lisätietojen laiminlyönti- tai puutetilanteissa. Samoin veronkorotus määrätään, mikäli verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan, taikka jos verovelvollinen ei ole lainkaan antanut ilmoitusta.⁵⁴ Usein kyseessä on tilanne, jossa verovelvollinen ei ilmoita lainkaan tiettyä tuloa tai ilmoitus on selvästi puutteellinen. Veronkorotuksen määrääminen tulee luonnollisesti kyseeseen myös tilanteissa, joissa verovelvollinen on jättänyt ilmoittamatta ulkomaantulonsa.

Verotusmenettelystä annetun lain 32 § jakautuu kolmeen momenttiin sanktion ankaruuden mukaan. Säännöksen 1 ja 2 momentit eivät edellytä lainkaan tuottamusta, mutta tuntuvin 3 momentin mukainen prosentuaalinen sanktio voidaan määrätä vain, mikäli verovelvollinen on toiminut tahallisesti tai törkeästä huolimattomuudesta.

Huomionarvoista on, että veronkorotus ei edellytä tahallisuutta (toisin kuin rikosluonteellinen syyesilukeminen veropetostapauksissa) tai edes tuottamusta (VML 32 §:n 1 ja 2 momentin tapauksissa). Verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin osalta edellytetään törkeää huolimattomuutta. Verotuksellisesti tulkinnanvaraisissa tapauksissa ei kuitenkaan yleensä voida katsoa olevan kyse verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentissa tarkoitettusta verovelvollisen tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta.⁵⁵

Veronkorotus erityisesti verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin mukaisesti määrättynä on usein määrältään hyvinkin tuntuva ja ankara myös jos sitä

⁵³ VML 32 §:n 4–6 momentit koskevat siirtohinnoitteludokumentointia, veronkorotuksen teknisiä yksityiskohtia sekä veronkorotuksen tilittämistä. Näitä ei ole tässä yhteydessä huomioitu. Perintö- ja lahjaverotuksen veronkorotuksesta säädetään PerVL 36 §:ssä. Sen mukaan veroa voidaan ankarimmillaan korottaa kaksinkertaiseksi.

⁵⁴ Ks. veronkorotuksen määräämisestä tarkemmin esim. Myrsky – Rabinä 2015, s. 370–.

⁵⁵ VH 2017, s. 20.

verrataan päiväsakkoon. Veronkorotuksen määrittämisessä noudatetaan vakiintuneesti Verohallinnon yhtenäistämisohjetta, jossa verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin mukainen veronkorotus määrätään sekä henkilö- että yrittäjäverotuksessa seuraavasti⁵⁶:

<i>Lisätty verotettava tulo (€)</i>	<i>Veronkorotus alarajan kohdalla €</i>	<i>Veronkorotus alarajan ylittävstä lisäystä tulon osasta</i>
<i>0 – 10 000</i>	<i>300</i>	
<i>10 000 – 60 000</i>	<i>300</i>	<i>3%</i>
<i>60 000 – 100 000</i>	<i>1800</i>	<i>5%</i>
<i>100 000–</i>	<i>3800</i>	<i>7%</i>

Käytännössä ulkomaantulojen ilmoittamiseen liittyvät laiminlyönnit lienevät niin merkittäviä, että niiden osalta on useimmiten kyse verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin mukaisesta veronkorotuksesta. Tällöin ankarimman veronkorotuksen määrittäminen tulee harkittavaksi myös tilanteissa, joissa verovelvollinen oikaisee omaa verotustaan omaksi vahingokseen. Nähdäkseni vallitsevan verotuskäytännön mukaan vapaaehtoisesti annettu tieto oikaisutilanteissa ei ole peruste veronkorotuksen määrittämiselle. Alun perin puutteellinen veroilmoitus on ratkaiseva tekijä. Veronkorotuksen määrää laskettaessa ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin syyt ja verovelvollisen tuottamuksen aste voidaan kuitenkin huomioida⁵⁷. Oma-aloitteisuus oikaisussa voinee siis ainakin pienentää veronkorotuksen määrää merkittävästi.

⁵⁶ VH 2017, luku 6.

⁵⁷ VH 2017, luku 6.

3 VEROVELVOLLISEN OIKEUSSUOJA RIKOSPROSESSISSA

3.1 Verorikosnimikkeet ja niiden tunnusmerkistöt

Veronkorotusta koskeva verotusmenettelystä annetun lain 32 § ja verorikoksia koskevat rikoslain (39/1889; RL) säännökset ovat siinä mielessä samanlaisia, että niiden tunnusmerkistöt ovat osittain päällekkäiset.

Veropetoksen perusmuoto (RL 29:1) on seuraavanlainen:

”Veropetos

Joka

1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta,

2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan,

3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai

4) muuten petollisesti,

aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”

Veropetoksesta on myös privilegioitu (RL 29:3) ja kvalifioitu (RL 29:2) tekemuoto. Näiden lisäksi on olemassa vielä lähinnä oma-aloitteisten verojen maksamatta jättämistä tai verojen maksun myöhästymistä koskeva verorikkomus (RL 29:4)⁵⁸, joka nimestään huolimatta sisältää lievää veropetosta ankaramman rangaistuksen.⁵⁹

⁵⁸ Veropetoksen ja verorikkomuksen suojeluobjekti ei ole sama. Verorikkomussäännöksellä pyritään turvaamaan veronsaajan oikea-aikainen maksunsaanti, kun taas veropetoksella suojataan oikeiden tietojen saantia verotuksen toimittamiseksi. Veropetoksena ei siis ole kriminalisoitu veron maksamatta jättämistä. Ks. Sahavirta 2007, s. 178 ja 185-187.

⁵⁹ Perintöverotuksen näkökulmasta perukirja toimii veroilmoituksena. Perintöverotuksessa tehdyn veropetoksen omana kriminalisointina toimii perintökaaren (40/1965) 20 luvun 11 §. Rangaistus-säännös on kaksijakoinen ja se sisältää myös kvalifioitun tekemuodon. Säännöksen sanamuodon mukaan ”Joka perunkirjoituksessa tahallansa salaa tai vilpillisesti ilmoittaa jotakin, tuomittakoon sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi. Jos asianhaarat ovat erittäin raskauttavat, olkoon rangaistus vankeutta enintään kaksi vuotta.” Perintökaaren kriminalisointisäännös ei kuiten-

Verorikoksia koskevat yleisimmät kriminalisoinnit ovat ankaruusjärjestyksessä seuraavat:

<i>Törkeä veropetos</i>	<i>4kk – 4v</i>
<i>Veropetos</i>	<i>sakko – 2v</i>
<i>Verorikkomus</i>	<i>sakko – 6kk</i>
<i>Lievä veropetos</i>	<i>sakko</i>

Sekä veropetos (RL 29:1) että veronkorotusta koskeva verotusmenettelystä annetun lain 32 § aktualisoituvat siis tilanteissa, joissa verovelvollinen on antanut veroilmoituksen virheellisenä tai puutteellisenä. Veropetoksen osalta puhdas *yritys* rinnastetaan täytettyyn tekoon tunnusmerkistössä, mikä sinällään ei ole muissa rikostunnusmerkistöissä tavallista. Kyseessä on siis niin sanottu *yritysrikos* ja teon moitittavuuden tai tekijän syyllisyyden kannalta ei ole merkitystä sillä, onko teko täytynyt sen paljastuessa. Verovelvollinen on nimittäin tällöin jo suorittanut tai hänen olisi tullut suorittaa kaikki häneltä vaaditut täytäntöönpanotoimet ja teon paljastuminen johtuu yleensä viranomaisten toimenpiteistä. Teko siis jää yleensä täyttymättä verovelvolliselle sattumanvaraisista seikoista johtuen.⁶⁰ Veropetos on tosin myös samalla seurausrikos ja tunnusmerkistön täytyminen edellyttää, että säännöksessä kuvatun menettelyn seurauksena on veron välttäminen.

Edelleen kriminalisointien ja veronkorotuksen eroina voidaan kiinnittää huomiota verotuksessa antamatta jääneen tai virheellisen tiedon merkittävyyteen. Veronkorotus edellyttää lain sanamuodon mukaan ankarampien 2 ja 3 momenttien osalta nimenomaisesti annetun tiedon, ilmoituksen tai asiakirjan *olennaista* vaillinaisuutta tai virheellisyyttä. Veronkorotus voidaan antaa tällöin lain sanamuodon mukaan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä, kunhan tieto on olennainen. Sanamuoto ei siis edellytä (toisin kuin veropetoksen kohdalla), että virheellä tai puutteella aiheutettaisiin tai yritettäisiin aiheuttaa veron määrääminen liian alhaiseksi taikka, että sillä olisi sinällään suoraan merkitystä veron määräämiselle.⁶¹

kaan sinällään näytä edellyttävän, että vilpillisellä ilmoittamisella olisi ollut vaikutusta veron määrään.

⁶⁰ Sahavirta 2007, s. 182.

⁶¹ Teoriassa voinee siis aktualisoitua tilanne, jossa verovelvollinen on antanut tahallisesti vähäisen veron määräämiseen vaikuttavan seikan, ja teolla on tavoiteltu veron määräämistä liian vähäiseksi. Tällöin teko sinällään täyttää (lievän) veropetoksen tunnusmerkistön ja teko olisi tahallisenä syyksi-luettava. Tapauksessa ei kuitenkaan paradoksaalisesti voitaisi määrätä veronkorotusta VML 32 §:n

Verorikokset tekoina liittyvät joskus velallisen rikoksiin ja rikosnimikkeenä verovilp-pitapauksissa ei aina välttämättä ole veropetos. Tämä liittyy esimerkiksi tilanteisiin, joissa veronsaaja on konkurssipesän velkojana. Velallisen rikoksia ei kuitenkaan ole mahdollista tarkastella tässä yhteydessä laajemmin.

3.2 Kaksoisrangaistavuuden kieltö

Euroopan ihmisoikeussopimuksen (SopS 85–86/1998; EIS) seitsemännän lisäpöytäkirjan 4 artiklan mukaan samasta asiasta ei ole mahdollista rangaista kahdesti. Pääsääntö siis on, että verotuksessakaan tehdyissä laiminlyönneistä tai verorikoksista ei saa rangaista kahdesti. Erityisesti EIT:n tulkinnat kaksoisrangaistavuuden kiellosta eli niin sanotusta *ne bis in idem* -periaatteen soveltamisesta ovat johtaneet Suomessa hankaliin tulkintaongelmiin veronkorotuksen rangaistusluonteesta. Voidaanko verovelvollista koskeva syyte käsitellä loppuun, jos verovelvollista on jo rangaistu veronkorotuksella?

Verotusmenettelystä annetun lain mukainen veronkorotus on muodollisesti hallinnollinen sanktio, mutta EIT:n käytännössä sen on katsottu *rinnastuvan rikosoikeudelliseen rangaistukseen* ainakin kaksoisrangaistavuuden kiellon osalta. Suomalaisittain kääntein tekemänä EIT-ratkaisuna voitaneen pitää tapausta Ruotsalainen vs. Suomi 16.6.2009, jossa oli kysymys lievästä veropetoksesta ja sakon ohella määrätyn korotetun polttoainemaksun luonteesta.⁶² Sittemmin varsinaisesti veronkorotusta koskeva ratkaisu annettiin tapauksessa Jussila v. Suomi 23.11.2006. Siinä ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että seuraamuksen vähäinen luonne ei voinut olla ratkaisevaa EIS 6 artiklan soveltamisen kannalta. Artiklan soveltamista ei myöskään estänyt veronkorotusmenettelyn luonne.⁶³

Oikeustilan selventämiseksi Suomessa säädettiin laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta (781/2013; VeronkL). Oikeustila on osaltaan

2 tai 3 momentin mukaan, koska puute ei olisi olennainen. Käytännössä tällaiset tilanteet lienevät kuitenkin harvinaisia.

⁶² Ks. tapauksesta esim. Vuorenpää 2010.

⁶³ Ks. myös KHO 2014:145, perustelujen kohta 2.2.1.

selkeytynyt lakimuutosten tultua voimaan 1.12.2013.⁶⁴ Uudella lailla on pyritty soveltamaan yhteen veronkorotus ja ne bis in idem -periaate. Hallinnollisena sanktiona määrättävä veronkorotus ja rikosoikeudellinen rangaistus sovitetaan yhteen siten, ettei verovelvollinen tule tutkittavaksi ja rangaistavaksi uudelleen samasta teosta. Lain mukaan samalla teolla tarkoitetaan tekoa tai laiminlyöntiä, jossa tapauksen tosiseikat ovat samat tai olennaisilta osin samat. Uusi laki mahdollistaa rikosoikeudellisen vastuun toteuttamisen niissä tapauksissa, joissa teon vakavuuden vuoksi veronkorotus ei ole riittävä seuraamus. Lakimuutosta edeltävä oikeuskäytäntö oli johtanut tilanteeseen, jossa luonnolliselle henkilölle määrätty pienikin veronkorotus esti lähes poikkeuksetta syytteen nostamisen tai syytteen tutkimisen.⁶⁵ Nykyisellään viranomaisen on siis käytännössä valittava lähdetäänkö väärinkäytöstilanteissa ja veropetosepäilyjen osalta etenemään rikos- vai hallintoprosessissa.

EIT:n aivan viimeaikaisimmassa käytännössä on ollut havaittavissa jonkinasteisia linjanmuutoksia veronkorotuksen ja varsinaisen rikosoikeudellisen rangaistuksen määräämisen osalta. Tuoreessa Norjaa koskevassa ratkaisussa⁶⁶ EIT katsoi, että veronkorotus ei estänyt asian rikosoikeudellista käsittelyä. Suomessa oikeustila on kuitenkin selkeyttävän oikeuskäytännön ja VeronKL:n säätämisen myötä vakiintunut ja nykyisellään on selvää, että Suomen verolainsäädännön mukainen veronkorotuksen määräämistä koskeva asia on rikosasiaan rinnastettava ne bis in idem -periaatteen näkökulmasta. Näin ollen olisi hyvin erikoista, jos Suomessa asiaa tulkittaisiin jatkossa vakiintuneesta käytännöstä poiketen perusoikeuskriittisellä tavalla.

Kaksoisrangaistavuuden kielto voi johtaa myös siihen, että veronvelvollinen haluaa nimenomaisesti vaatia veronkorotuksen määräämistä. Jos veronkorotus määrätään ja se jää lopulliseksi, voi veronvelvollinen tällöin olla varma, että asia ei enää etene saman teon osalta rikosprosessiin ja hän välttyy rikossyytteeltä. Julkisen rikosoikeudenkäynnin ja mahdollisen (ehdollisenkin) vankeusrangaistuksen uhka

⁶⁴ EIT on antanut lain voimaantulon jälkeen vielä Suomelle langettavia tuomioita ennen lakimuutosta vallinneesta tilanteesta. Esim. Rinas v. Suomi 27.1.2015, Kiiveri v. Suomi 10.2.2015 ja Österlund v. Suomi 10.2.2015.

⁶⁵ VeronKL:n soveltamisesta käytännössä ks. VH 2013.

⁶⁶ EIT A ja B v. Norja, 15.11.2016. Tapauksessa oli kuitenkin omat ominaispiirteensä ja veronkorotus ei koskenut kaikkia syytteen mukaiseen teko aikaan liittyviä verovuosia. Norjalainen alioikeus otti myös määrätyn veronkorotuksen huomioon rikosoikeudellista rangaistusta määrätessään.

voi olla monelle oma-aloitteista vahingoksoikaisua harkitsevalle paljon suurempi kynnys prosessin aloittamiselle kuin uhka veronkorotuksesta.

3.3 Oikaisuasian siirtyminen rikosprosessiin

Mikäli verovelvollisen laiminlyönti verotuksessa täyttää veropetoksen tunnusmerkistön, laiminlyönti on tarpeeksi vakava tai olosuhteet muuten sitä edellyttävät, ei veronkorotusta voida pitää enää riittävänä sanktiona. Tällöin asiaa ei käsitellä hallintomenettelyssä, vaan aloitetaan rikosprosessi. Poliisi voi aloittaa esitutinnan omasta aloitteestaan tai syyttäjä voi määrätä sen aloitettavaksi, mutta käytännössä lienee erittäin tavallista, että valtaosa esitutkinnoista verorikosasioissa aloitetaan Verohallinnon tekemien rikosilmoitusten perusteella.⁶⁷ Milloin Verohallinto osaltaan tekee päätöksen asian siirtämisestä esitutkintaan eli tekee rikosilmoituksen ja millä perusteilla?

Rikoslain 29 luvun 11 §:ssä säädetään veron- ja tullinkorotuksen suhteesta veropetokseen. Rikoslain 29 luvun 1, 3 ja 4 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa (eli verorikoksissa) voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta toimittamatta, syyte ajamatta sekä rangaistus määräämättä, jos veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiaa arvioitaessa otetaan huomioon teon tai laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, tekoon tai laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle teosta tai laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset (RL 29:11.1).

Rikoslain 29 luvun 11 §:n 2 momentin mukaan verorikosasiassa syytettä ei voida nostaa eikä tuomiota antaa, jos samasta asiasta samalle henkilölle on jo määrätty veron- tai tullinkorotus. Syyte voidaan kuitenkin nostaa ja tuomio antaa, jos veron- tai tullinkorotuksen määräämisen jälkeen on saatu näyttöä uusista tai vasta esiintulleista olennaisista tosiseikoista ja samassa asiassa aikaisemmin määrätty ve-

⁶⁷ Veronkorotusta koskevassa hallituksen esityksessä mainitun – nyt jo vanhahkon – tilaston mukaan vuonna 2011 lainvoimaisesti päätetyissä Verohallinnon ilmoittamissa rikosasioissa noin 450 johti tuomioon ja noin 50 tapauksessa syyte hylättiin. Vuoden 2011 osalta vankeustuomio annettiin noin 200 tapauksessa, joista suuri osa eli noin 180 tuomittiin ehdollisena (HE 191/2012 vp, kohta 3.2).

ronkorotus on erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain (781/2013; VeronkL) 3 §:n mukaisesti poistettu.

Käytännössä hallinto- ja rikosprosessin rajanvetoa tehtäessä rikoslain säännöksiä ja VeronkL:a on luettava rinnakkain ja käänteisesti ottaen huomioon, milloin veronkorotus ei ole riittävä seuraamus. Tätä on jossain määrin avattu VeronkL:ia koskevassa hallituksen esityksessä. Lähtökohtana tulisi olla, että tapaukset, joissa on *odotettavissa vankeusrangaistus*, käsitellään aina tuomioistuimessa. Lievemmissäkin tapauksissa asiassa tulisi saada tuomioistuimen ratkaisu, jos teko on toistuva, se liittyy laajempaan rikoskokonaisuuteen tai siihen liittyy liiketoimintakieltovaatimus.⁶⁸ Syyte voitaisiin nostaa ja tuomio antaa myös esimerkiksi tapauksissa, joissa hallinnollisessa prosessissa käsillä olleiden tosiseikkojen valossa verovelvollisen laiminlyönti on arvioitu selvästi todellista lievemmäksi ja uusien tosiseikkojen valossa seuraamus olisi selvästi suhteettoman pieni tekoon nähden. Näin olisi hallituksen esityksen mukaan esimerkiksi silloin, kun verovelvolliselle on määrätty ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi veronkorotus sellaisen laiminlyönnin perusteella, josta oikeuskäytännön mukaan olisi odotettavissa enintään sakkorangaistus, mutta myöhemmin käy ilmi verovelvollisen toiminnan olleen siinä määrin vakavaa, että rikosprosessissa olisi odotettavissa vankeusrangaistus.⁶⁹

Ongelmaksi muodostuu se, ettei tapausten arviointi ja luokittelu ole läheskään aina yksinkertaista. Verovelvollisen voi olla, ainakin ilman oikeudellista avustajaa, erittäin vaikeaa arvioida onko hänen tapauksensa sellainen, joka tulee etenemään rikosprosessiin. Lisäksi Verohallinnon tutkintapyyntöjen roolista johtuu se, että lain esitöiden valossa Verohallinnon tulisi käytännössä seuloa omassa toiminnassaan tapauksia, joista on odotettavissa vankeusrangaistus. Nämä tapaukset tulisi lain esityöt huomioon ottaen siirtää rikosprosessissa käsiteltäväksi. Kun Verohallinto tekee esitutkintapyyntöä, etenee tapaus esitutkinnan jälkeen syyttäjälle, joka tekee syyteharkinnan: syyttäjä joko ajaa syytettä tai tekee syyttämättäjäättämispäätöksen. Ei ole mitenkään ongelmatonta, että Verohallinnon tulee toiminnassaan harkita tapausten rangaistustasoa ja tehdä käytännössä alkuvaiheen seulonta poliisin ja syyttäjän sijaan jo esitutkintapyyntöä harkittaessa.

⁶⁸ HE 191/2012 vp, s. 30.

⁶⁹ HE 191/2012 vp, s. 31.

Tosiasiassa järjestely voi johtaa siihen, että syyteharkintaa tekee syyttäjän sijaan Verohallinto. Mikäli Verohallinto siirtää – edes teoreettisesti – kaikki vankeusrangaistushkaiset tapaukset rikosprosessiin, eivät nämä tapaukset mitä luultavimmin pääty syyttäjän tekemään syyttämättäjäättämispäätökseen, koska ne ovat jo valmiiksi valikoituneet tekojen vakavimmasta päästä. Toisin sanoen: syyteharkinnan tekeekin oikeastaan alkuvaiheessa rikosilmoituksen järkevyyttä punnitseva Verohallinto, eikä syyttäviviranomainen.

Entä voivatko verotuksen ja rikosprosessin erilaiset vanhentumisajat vaikuttaa valittavaan prosessiin? Törkeän veropetoksen vanhentumisaika on 10 vuotta (RL 8:1.2 2k), mikä on vähemmän kuin tavanomaiset verotuksen oikaisuajat. Vaikka verotuksen oikaisuajat estäisivät veron määräämisen, olisi veron määrä mahdollista vaatia rikoshyötynä takaisin, mikäli syyte menestyy. Tällainen verojen perintäkeino ei kuitenkaan olisi verovelvollisten yhdenmukaisuus ja rikosprosessin tarkoitus huomioon ottaen kestävä. Verotuksen oikaisuajojen päätyminen ei ole esimerkiksi lain esitöissä mainittu peruste asian siirtämiselle rikosprosessiin, eikä rikosprosessia voitaisi kestävästi perustella vain ja ainoastaan verojen perintään liittyvillä syillä.

3.4 Syytetyn itsekriminointisuoja

3.4.1 Itsekriminointisuoja ja sen normitausta

Itsekriminointisuoja kutsutaan myös *myötävaikuttamattomuusperiaatteeksi* tai *nemo tenetur se ipsum accusare* -periaatteeksi. Sitä on pidetty liberalismista ja oikeusvaltioajattelusta kumpuavana oikeusperiaatteena⁷⁰. Periaatteen yksinkertaistettu lähtökohta on, ettei syytetyn kieltäytyminen vastaamasta kysymykseen tai muunlainen passiivisuus ole todistusharkinnassa suoraan hänen vahingokseen huomioon otettava seikka⁷¹.

Itsekriminointisuojan juuret ovat jo keskiajan kanonisessa oikeudessa ja 1600-luvun Englannissa⁷². Tällöin katsottiin, että kristityllä on oltava mahdollisuus ripittäytyä synneistään ilman vaaraa joutumisesta syytetyksi maallisen oikeuden

⁷⁰ Ervo 2005 s. 237.

⁷¹ Ks. esim. OMSO 65/2012, s. 13.

⁷² Tapanila 2010, s. 561.

eteen⁷³. Nykyisin periaatteen taustalla nähdään ennen kaikkea tarve varmistaa oikeudenmukainen oikeudenkäynti, jossa on myös mahdollisuus asianmukaiseen puolustukseen. Lisäksi halutaan varmistaa, että rikosoikeutta ei käytettäisi väärin syytetyn nujertamiseen esimerkiksi tekaistuilla syytteillä. Toisaalta taustalla on historiallisesti vaikuttanut vahvasti *kidutuksen kielto* ihmisoikeutena ja etenkin anglosaksisessa traditiossa tähän liittyvä periaate varmistaa todistelun luotettavuus. Itsekriminointisuoja loukaten hankittua todistetta ei voisi siis ylipäänsä hyödyntää ja sen vuoksi kidutuskin olisi tehotonta.⁷⁴

Jotta oikeudenkäynti olisi oikeudenmukainen, on syytetyllä katsottu olevan oikeus vaitioloon ja oikeus olla osallistumatta oman syyllisyytensä aktiiviseen selvittämiseen. Itsekriminointisuojaan kuuluvaksi voitaneen mieltää myös tietyiltä osin vapautukset editiovelvollisuudesta sekä vapautus totuudessapysymisvelvollisuudesta. Itsekriminointisuoja rajoittaa näin ollen todisteiden hankkimisen ja esittämisen keinoja monin tavoin.⁷⁵ Periaate ei kuitenkaan ole ehdoton. Kyseessä ei ole *kategorinen kielto*, vaan tarkoituksena on turvata *oikeudenmukainen oikeudenkäynti*. Syytetylläkään ei ole täydellistä oikeutta passiivisuuteen ainakaan niin, etteikö siitä voisi tulla hänelle haitallisia seuraamuksia. Itsekriminointisuojan ja lakiin perustuvan myötävaikutusvelvollisuuden yhteentörmäystilanteissa tarvitaan ratkaisuja erisuuntaisten oikeuksien ja velvollisuuksien yhteensovittamiseen. Tietyt laissa yksilöille säädetyt toimimisvelvollisuudet on katsottu välttämättömiksi yhteiskunnan toiminnan kannalta.⁷⁶ Syytetyn vaikeneminen on voitu EIT:n käytännössä ottaa huomioon syyllisyyttä tukevana seikkana silloin, kun tilanne vaatii syytetyn selitystä⁷⁷. Syylliseksi julistava tuomio ei voi kuitenkaan perustua vaitioloon ainoana tai ratkaisevana todisteena.⁷⁸ Itsekriminointisuojan soveltaminen on siis intressipunnintaa. Vaitiolo ei kuitenkaan voi esimerkiksi kääntää todistustaakkaa syytetylle syyttömyysolettaman vastaisesti.

⁷³ Ks. Langbein 1994, s. 1072 ja siinä mainitut lähteet.

⁷⁴ Itsekriminointisuojan historiasta tarkemmin ks. esim. Ervo 2005, s. 237–.

⁷⁵ Pellonpää ym. 2012, s. 588–589 ja siinä mainitut EIT-ratkaisut.

⁷⁶ Ervo 2008, s. 379.

⁷⁷ Tapauksessa EIT Averill v. Yhdistynyt Kuningaskunta 6.6.2000 tilanne vaati syytetyn selitystä, kun hänestä oli löydetty kuituja, jotka vastasivat murhassa käytetystä pakoautosta löydettyjä vaatteiden kuituja.

⁷⁸ OMSO 65/2012, s. 13.

Syytetty on myös velvollinen esimerkiksi saapumaan oikeudenkäyntiin noudon, sakon tai jopa vankeuden uhalla. Itsekriminointisuojan ytimessä onkin nimenomaan aktiivisesta toimimisvelvollisuudesta vapauttaminen. Rikosta on silti lupa tutkia, vaikka epäilty ei olekaan velvollinen aktiivisesti ottamaan osaa rikoksen selvittämiseen. Itsekriminointisuoja ei myöskään estä pakkokeinojen käyttämistä. Epäillyn on edesautettava passiivisesti asian selvittämistä esimerkiksi alistumalla veri- tai puhalluskokeeseen.⁷⁹ Samoin verorikosten osalta on sallittava viranomaisen erilaiset selvitystoimet, kuten kirjanpidon tarkastaminen ja esimerkiksi virka-apupyynnöt ulkomaille.

Itsekriminointisuojan erityisesti viimeaikainen korostuminen on nostattanut paljon kritiikkiä. Erityisen kriittisiä valtamediassa ovat olleet rikosten selvittämistehokkuutta ja pragmaattisuutta edustavat äänenpainot, jotka ovat perustelleet kantojaan myös moraalisisilla näkökulmilla. Sen sijaan esimerkiksi kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa vallinneen varsin laajan yhteisymmärryksen itsekriminointisuojan asemasta hyvin keskeisenä syytetyn perus- ja ihmisoikeutena. Tämän vuoksi itsekriminointisuoja on syytä käsitellä myös tämän tutkielman osana. On toki huomattava, että myös EIT on ratkaisuihissaan todennut, ettei itsekriminointisuoja ole ehdoton ja väistymätön absoluuttinen oikeus.⁸⁰ Tapauskohtaista harkintaa eri oikeushyvien suojaamiseksi on tehtävä viime kädessä oikeudellisten periaatteiden punninnalla.

Itsekriminointisuojaalla periaatteena on nyky-yhteiskunnassa vakiintunut asema ja kansallisen lainsäädännön lisäksi se on kirjattu moniin kansainvälisiin sopimuksiin. Suomen sisäisessä lainsäädännössä itsekriminointisuojaasta säädetään perustuslain tasolla. Perustuslain 21 §:n 1 momentissa turvatuksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeisiin kuuluu syytetyn oikeus olla todistamatta itse itseään vastaan.⁸¹

Vastaavasti oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 18 §:n 1 momentissa todetaan, että jokaisella on oikeus kieltäytyä todistamasta siltä osin kuin todistaminen saattaisi hänet tai häneen saman luvun 17 §:n 1 momentissa tarkoitetussa suhteessa ole-

⁷⁹ Ervo 2008, s. 362.

⁸⁰ Esim. EIT:n ratkaisu John Murray v. Yhdistynyt Kuningaskunta 8.2.1996, tuomion perustelujen kohta 47.

⁸¹ HE 309/1993 vp, s. 74.

van henkilön syytteen vaaraan tai myötävaikuttaisi hänen tai häneen mainitussa suhteessa olevan henkilön syyllisyyden selvittämiseen.

Koska itsekriminointisuoja on todistelulainsäädännössä saanut vahvan aseman, on luonnollista, että rikoksesta epäillyllä on esitutkinnassa samanlaiset oikeudet. Esitutkintalain 4 luvun 3 §:n mukaan rikoksesta epäillyllä on oikeus olla myötävaikuttamatta sen rikoksen selvittämiseen, josta häntä epäillään.

Itsekriminointisuojan asema Suomessa lienee kiistatta vahvistunut etenkin Suomen liittyttyä Euroopan ihmisoikeussopimukseen (EIS). Sopimukseen liittymisestä lähtien myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen itsekriminointisuoja koskeva käytäntö on ollut Suomea sitovaa. EIS:n tulkinnassa itsekriminointisuoja mielletään yleisesti oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin osatekijäksi, jolla on myös kytkös *syyttömyysolettamaan*. Terminologisesti nämä ovat kuitenkin kaksi eri asiaa.⁸² Oikeus olla myötävaikuttamatta omaan syyllisyytensä selvittämiseen on yksi prosessuaalisista ihmisoikeuksista, jotka taataan EIS:n 6 artiklassa.⁸³ Artiklassa itsekriminointisuoja ei tosin nimenomaisesti mainita. EIT on kuitenkin katsonut sen olevan olennainen osa EIS 6 artiklan takaamaa oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.⁸⁴ Itsekriminointisuoja on lisäksi pidetty *syyttömyysolettamaa* ajallisesti pitkäkestoisempänä. Vaikka *syyttömyysolettama* alkaisi syyttäjän todistelun myötä murtua ja rikoksesta tuomitsemisen näyttökynnys ylittyä, itsekriminointisuoja ei lähtökohtaisesti murru prosessin edetessä. Syyttäjän viimeistäkään puuttuvaa todistelua ei siis lähtökohtaisesti voi esittää itsekriminointisuoja loukkaavasti.⁸⁵

Itsekriminointisuoja on kirjattu myös Yhdistyneiden kansakuntien kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen eli KP-sopimuksen 14 artiklaan.

⁸² EIT ei itse asiassa ole ratkaisukäytännössään katsonut itsekriminointisuojan kuuluvan *syyttömyysolettamaan*, vaan osaksi EIS:n 6 artiklan oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä (Berger 2006, s. 345).

⁸³ EIT on suuren jaoston ratkaisussa *Salduz v. Turkki* 27.11.2008 todennut, että EIS 6 artiklalla on merkitystä myös esitutkinnassa, vaikka artiklan sanamuoto viittaakin oikeudenkäynnissä syytettyyn. Jo aiemmin on katsottu, että *syytteellä* tarkoitetaan ”virallista ilmoitusta, jonka toimivaltainen viranomainen on antanut henkilölle väitteestä, jonka mukaan hän on syyllistynyt rikokseen” (tapauksessa *Serves v. Ranska* 20.10.1997, tuomion perustelujen kohta 42). Ks. Nuutila 2001, s. 164. Itsekriminointisuoja olisi siis voimassa viimeistään kun rikoksesta epäillylle on ilmoitettu häneen kohdistuvasta epäilystä.

⁸⁴ Pellonpää ym. 2012, s. 588-589.

⁸⁵ Ervo 2008, s. 361 ja Korvenmaa 2012, s. 239.

Ihmisoikeutena itsekriminointisuoja koskee vain henkilöä itseään koskevia raskauttavia seikkoja. Suomessa suojaa ulottuu kuitenkin myös todistajan läheisiin. Henkilöpiiri on yhdenmukainen niiden kanssa, jotka saivat käyttää läheisen oikeutta kieltäytyä todistamasta. Kytkös on johdonmukainen. Jos kysymys olisi oikeudenkäynnistä, jossa läheinen on asianosaisena, todistajalla on yleinen kieltäytymisoikeus, johon kuuluu luonnollisesti myös oikeus olla kertomatta syytteen vaaran aiheuttavista seikoista.⁸⁶

Itsekriminointisuojan paikka rikosoikeuden systematiikassa eli vastuuoopissa on vielä epäselvä. Itsekriminointisuoja voi periaatteessa olla tunnusmerkistönmukaisuuden poistava peruste, oikeuttamisperusteeseen tai anteeksiantoperusteeseen rinnastuva taikka RL 5 luvun 7 §:n mukainen henkilöön liittyvä rangaistusvastuun poistava erityinen peruste.⁸⁷ Tällä systematisoinnilla on merkitystä esimerkiksi pohdittaessa osallisuusoppia ja siihen liittyvää *akksessorisuusvaatimusta*. Rikoksen avunantajan tai yllyttäjän rikosoikeudellinen vastuu päätekijän itsekriminointisuojaatilanteissa vaihtelee riippuen siitä, kuinka itsekriminointisuoja systematisoidaan vastuuoopissa.⁸⁸ Anteeksiantoperusteen nojalla toimineen päätekijän rikoskumppani tai häntä tekoon yllyttänyt voidaan tuomita rikoksesta edellyttäen, että vastuuedellytykset hänen osaltaan ovat käsillä. Jos tekoon sovelletaan oikeuttamisperustetta, koskee vastuuvapaus lähtökohtaisesti kaikkia rikokseen osallisia ja siitä vastuussa olevia.⁸⁹ Systematisoinnilla on lisäksi merkitystä, kun määritetään soveltamisalaa sellaisille rikoksille, jotka edellyttävät jotakin esirikosta. Itsekriminointisuojan systematisoinnilla on tällöin merkitystä esimerkiksi rahanpesurikosten soveltamisalaa määritettäessä.⁹⁰ Tässä tutkielmassa käsiteltävien verorikosten osalta osallisuus- vastuuooppikysymykset voisivat tulla kyseeseen esimerkiksi tilanteissa, joissa ulkomaanvarallisuuteen liittyy yhteisomistussuhde,

⁸⁶ OMSO 65/2012, s. 44.

⁸⁷ Ks. KKO 2010:41 ja Frände 2011, s. 406–407.

⁸⁸ Tapani 2011, s. 584.

⁸⁹ HE 44/2002 vp, s. 100.

⁹⁰ Esim. Frände on aiemmin todennut itsekriminointisuojan poistavan teon tunnusmerkistönmukaisuuden (ks. Frände 2009, s. 379, alaviite 36), kun taas Tapani on puoltanut itsekriminointisuojan systematisointia RL 5:7 mukaiseksi erityiseksi henkilöön liittyväksi rangaistavuuden poissulkevaksi perusteeksi. Tapani on perustellut näkemystään mielestäni hyvillä esimerkeillä eri systematisointien vaikutuksista talousrikosten ja erityisesti rahanpesurikosten soveltamisalaan (ks. Tapani 2011). Itsekriminointisuojan systematisointiin vastuuoopissa ei ole mahdollista syventyä tässä yhteydessä laajemmin.

varallisuuden hallinnointitehtäviä on jaettu taikka toimintaa on harjoitettu esimerkiksi sijoitusyhtiön kautta.

3.4.2 Itsekriminointisuoja ja totuudessapysymisvelvollisuus

Lähtökohtaisesti kaikkia muita paitsi asianosaisia voidaan kuulla oikeudenkäynnissä todistajana (OK 17:29.1) ja sama koskee esitutkintalain mukaisesti myös esitutkintaa (ETL 7:7 §). Todistajalla on totuudessapysymisvelvollisuus eli hän on velvollinen kertomaan rangaistuksen uhalla kaiken mitä asiassa tietää (*positiivinen totuusvelvollisuus*).⁹¹ Perättömästä lausumasta tuomioistuimessa ja viranomaismenettelyssä on säädetty rangaistus rikoslain 15 luvussa.

Rikosasian asianomistajalla on puolestaan *negatiivinen totuusvelvollisuus*. Hänellä ei ole sen mukaan suoraan velvoitetta tarjota esitutkinnassa tietoja. Hän voi jättäytyä passiiviseksi ja olla vastaamatta kysymyksiin. Mikäli hän kuitenkin kertoo tietoja rikoksesta ja vastaa kysymyksiin, vastausten on oltava totuudenmukaisia (ETL 7:6). Toisin kuin oikeudenkäynnissä, asianomistajan esitutkinnassa antama perätön lausuma on myös kriminalisoitu (RL 15:2 2 k).⁹²

Rikoksesta epäillyllä tai syytetyllä puolestaan on itsekriminointisuojaan nojaten oikeus olla edesauttamatta hänen oman syyllisyytensä selvittämistä. Tästä luonnollisesti johtuu myös oikeus vaikenemiseen esitutkinnasta lähtien. Koska epäillyllä on oikeus olla osallistumatta asiansa selvittämiseen ja toisaalta oikeus pysyä vaiti, ei häneltä voida edellyttää myöskään totuudessa pysymistä. Muutoin tilanne olisi jokseenkin ristiriitainen: epäilty voisi pysyä passiivisena, mutta hän ei saisi vääristellä totuutta. Rajanveto voisi olla tällöin vaikeaa, sillä esimerkiksi asioiden paljastaminen osittain (vaitiolo-oikeuteen vedoten) saattaisi johtaa vääristyneeseen kuvaan. Lienee siis yksinkertaisempaa, että epäillyltä ei edellytetä totuudessa pysymistä. Toisaalta etenkin vakavimmissa rikoksissa näyttöä syyllisyydestä on joka tapauksessa syytä hankkia muualta kuin epäillyn lausunnoista, joten lähtökohtaisesti todistelua ei ylipäänsä voisi laskea epäillyn

⁹¹ Lappalainen ym. 2016, Prosessioikeus > V TODISTELU > 2. Todistuskeinot > Asianosaisen kuuleminen todistelutarkoituksessa > Asianosaisen kuulustelu todistelutarkoituksessa > Totuusvelvollisuus (viitattu 21.1.2017).

⁹² Ibid.

kertomusten varaan, vaikka tällä olisikin negatiivinen totuusvelvollisuus.⁹³ Totuusvelvollisuus loisi myös vahvan ristiriidan itsekriminointisuojan kanssa: syytetyllähän ei olisi alun perinkään velvollisuutta osallistua oman syyllisyytensä selvittämiseen.

Kansallisella tasolla itsekriminointisuoja on perinteisesti aktualisoitunut tilanteissa, joissa henkilöä on kuultu syytettynä tai epäiltynä *nimenomaan rikosprosessissa*. Vuotta 2009 edeltäneessä kotimaisessa oikeuskäytännössä itsekriminointisuojan ei ylipäänsä juuri katsottu ulottuvan rikosprosessin ulkopuolelle. Asianosaisella ei ollut oikeutta kieltäytyä tietojen antamisesta rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä (kuten verotusmenettelyssä), vaikka näitä tietoja saatettiin käyttää myöhemmässä rikosprosessissa syyllisyyttä tukevana näyttönä. Syytetty saattoi näin ollen joutua myötävaikuttamaan oman syyllisyytensä selvittämiseen rikosprosessista erillisessä asiassa, kuten verotusmenettelyssä.⁹⁴ Esimerkiksi juuri talousrikosasioissa henkilö on voinut verotus- tai ulosottomenettelyssä joutua itse esittämään todistustaakkasäännösten nojalla selvitystä tilanteestaan. Kun asiaa on käsitelty esitutkinnassa tai se on siirtynyt syyttäjälle, syyttäjä on voinut hyödyntää hallinnollisessa prosessissa syytetyn itse esittämää selvitystä syyllisyyttä tukevana näyttönä. Näin siitä huolimatta, että rikosprosessissa kyseisen tiedon antamiseen ei olisi ollut itsekriminointisuojan perusteella velvollisuutta.

Nykyisin oikeus pysyä passiivisena mielletään laajemmaksi, ja Suomessakin on kansallisesti jouduttu muuttamaan itsekriminointisuojaan liittyvää tulkintaa lähinnä EIT:n ratkaisujen myötä. Tapauksessa *Marttinen v. Suomi* 21.7.2009 EIT katsoi EIS 6 artiklaa loukatun, kun itsekriminointisuojan ei ollut kansallisella tasolla katsottu soveltuvan ulosottomenettelyyn.⁹⁵ Kyseinen Suomelle langettava ratkaisu johti vähitellen itsekriminointisuojaa koskevien tulkintojen muutokseen ja tämän jälkeen Suomen korkeimmat oikeusasteet ovat antaneet asiassa uusia selkeyttäviä ja myös perusoikeusmyönteisiä ratkaisuja.⁹⁶

⁹³ Epäillyn tunnustuksen merkityksestä näytön arvioinnista ja sen hyödyntämisestä ks. esim. *Tapanila* 2012.

⁹⁴ *Pentikäinen* 2012, s. 224.

⁹⁵ Vain muutamaa kuukautta myöhemmin KKO purki ennakkopäätöksessään KKO 2008:90 vastaavanlaisen itsekriminointisuojaa koskeneen tuomionsa ilmeisen väärän lain soveltamisen nojalla.

⁹⁶ Ks. esim. *Pentikäinen* 2012, s. 224.

3.5 Itsekriminointisuojan asema verotusmenettelyssä

3.5.1 Rinnakkainen verotusmenettely ja rikosprosessi

Itsekriminointisuojan merkitys rikosprosessissa on edellä esitetyllä tavalla keskeinen. Mikä rooli sille on annettava verotusmenettelyssä?

Suoraa vastausta ei lainsäädännöstä ole saatavilla. Verotusmenettelyn selvitysvelvollisuutta ja näyttötaakkaa koskeva sääntely (vrt. VML 26 §) on jo oletusarvoisesti erilainen kuin rikosprosessissa, jolloin verotuksessa sovellettava selvitysvelvollisuus ajautuu väistämättä ristiriitaan itsekriminointisuojan kanssa, mikäli periaatteita on sovellettava samassa prosessissa. Ennen selvitysvelvollisuuden ja itsekriminointisuojan välistä kamppailua ja intressipunnintaa tulee kuitenkin selvittää, voivatko ne tulla sovellettavaksi samassa prosessissa.

Itsekriminointisuoja voi tietyin edellytyksin ulottua myös rikosprosessin ulkopuolelle. Tällöin on hyvä ottaa huomioon taustalla vaikuttava itsekriminointisuojan alkuperäinen tarkoitus oikeudenmukaisen (rikos)oikeudenkäynnin toteuttajana. Oikeuskirjallisuudessa on ennen oikeudenkäymiskaaren viimeaikaista 17 luvun uudistusta systematisoitu tiettyjä edellytyksiä, joiden olisi täyttyttävä, jotta itsekriminointisuoja olisi voimassa rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä⁹⁷:

- i. samanaikaisuusvaatimus (*ajallinen yhteys rikosprosessiin*)
- ii. yhteysvaatimus
- iii. relevanttiusvaatimus
- iv. palomuurin puuttuminen
- v. pakko

Samanaikaisuus edellyttää, että rikosprosessilla ja muulla menettelyllä on riittävän kiinteä ajallinen yhteys. *Yhteysvaatimus* puolestaan edellyttää menettelyissä annettujen tietojen liittymistä toisiinsa. *Relevanttiusvaatimus* tarkoittaa, että annettavalla tiedolla on oltava merkitystä rikosasiassa. Toisaalta aineelliseen lakiin voi sisältyä *palomuurisäännös*, joka estää muussa menettelyssä annetun tiedon

⁹⁷ Tässä esitetystä systematisoinnista ks. Vuorenpää 2011a, s. 588–590.

hyödyntämisen rikosprosessissa, jolloin itsekriminointisuoja ei tarvittaisi.⁹⁸ Lisäksi *pakkoa* koskeva edellytys tarkoittaisi, että vapaaehtoisesti annettua tietoa voisi hyödyntää: suojan muodostuminen edellyttäisikin tiedon hankinnan tehostamista sanktion uhalla. Sanktio luo tiedon antamiselle pakotteen.⁹⁹

Ongelman verotusmenettelyn (ja ylipäänsä hallintomenettelyiden) ja rikosprosessin yhteensovittamisessa aiheuttaa ennen kaikkea niiden samanaikaisuusvaatimus eli *ajallinen yhteys*. Myös oikeudenkäymiskaaren melko tuoreen 17 luvun uudistuksen esitöissä huomio on kiinnittynyt tähän ongelmaan. Hallituksen esityksessä todetaan, että itsekriminointisuojan aiheuttaman todisteen hyödyntämiskiellon¹⁰⁰ syntymisen edellytyksenä olisi, että *rikosasia on vireillä*, kun henkilö antaa hallinnollisessa menettelyssä lausuman tai muun todisteen. Ajallinen yhteys voisi ilmetä ensinnäkin niin, että henkilö on *epäilty* tai *vastaajana* jo silloin, kun hän on hallinnollisessa menettelyssä joutunut antamaan myös samaan asiaan liittyvän rikosprosessin kannalta merkityksellisiä tietoja. Tällaisissa päällekkäisissä prosesseissa ajallinen yhteys on periaatteessa selvä.¹⁰¹ Kyseessä voisi näin ollen olla esimerkiksi samaa henkilöä koskeva veropetostutkinta ja samanaikainen verotarkastus, jotka kohdistuvat samoihin verovuosiin.¹⁰² Säännöksellä estettäisiin osaltaan esitutkintaviranomaista ja syyttäjää kiertämästä itsekriminointisuoja hankkimalla tietoja verotarkastusmenettelyn kautta epäillyltä itseltään sinänsä laillista hallintopakkoa käyttäen. Samanaikaisten prosessien osalta hyödyntämiskiello koskee muussa menettelyssä hankittua todistetta, joka olisi hankittu pakkokeinon käyttämisen uhalla tai muutoin *vastoin asianosaisen tahtoa*.¹⁰³

Toiseksi ajallinen yhteys on käsillä, jos henkilöä vastaan nostetaan *myöhemmin* syyte rikoksesta, jossa rikosprosessi *oli ylipäänsä vireillä henkilön antaessa tietoja hallintomenettelyssä*. Kun yllä ensiksi mainittu ajallinen yhteys edellyttää, että henkilön asema esitutkinnassa on muodollisesti epäilty, käsillä olevan kohdan suhteen riittää hallituksen esityksen mukaan, että vähintään esitutkinta sittemmin

⁹⁸ Esimerkkinä on oikeuskirjallisuudessa käytetty ulosottokaaren (705/2007) 3 luvun 73 §:ää ja 3 luvun 91 §:ää.

⁹⁹ Vuorenää 2011a, s. 588–590.

¹⁰⁰ Hyödyntämiskiellosta enemmän kappaleessa 3.5.5.

¹⁰¹ HE 46/2014 vp, s. 90–92.

¹⁰² Ks. esim. KKO 2011:46.

¹⁰³ HE 46/2014 vp, s. 89.

syytteeseen nostamiseen johtaneesta rikoksesta oli vireillä.¹⁰⁴ Lain esitöiden sanamuoto on hankalahko. Selventävänä esimerkkinä tilanteesta olisi verovelvollisen toimintaan liittyvä esitutkinta ja verotarkastus. Verovelvollinen ei välttämättä olisi verotarkastuksessa tietoja antaessaan vielä muodollisesti epäillyn asemassa, mutta myöhemmin häntä vastaan nostettaisiin syyte.

Hallituksen esityksessä todetaan toisaalta, että EIT¹⁰⁵ on kuitenkin ulottanut itsekriminointisuojaan ajallisesti aikaisempaan ajankohtaan tilanteissa, joissa hallinnollinen ja rangaistuksen määräämiseen tähtäävä menettely ovat kietoutuneet toisiinsa niin, ettei niitä voi järkevästi erotella.¹⁰⁶ Hallituksen esityksen perusteella ja EIT:n ratkaisukäytäntö huomioiden menettelyiltä vaadittavan ajallisen yhteyden vaatimus jääkin tulkinnalliseksi ja esimerkiksi verotusmenettelyn osalta hallituksen esityksen perustelut ovat hyvin avoimet.

Lakivaliokunta on kuitenkin ottanut asiassa selvemmän – joskin mielestäni kyseenalaisemman – ja osittain tiukemman kannan, todeten mietinnössään, että itsekriminointisuoja ulotetaan koskemaan vain *rinnakkaisia menettelyjä*. Mietinnön mukaan itsekriminointisuoja ja sen myötä hyödyntämiskielto *ei tulisi sovellettavaksi* hallintoasiassa tilanteessa, jossa esitutkinta tai oikeudenkäynti ei ole vireillä. Valiokunta korostaa, että ehdotettu säännös sitoo hyödyntämiskiellon käyttämisen yksinomaan siihen tilanteeseen, jossa esitutkinta tai rikosoikeudenkäynti oli jo vireillä silloin, kun tieto annettiin muussa menettelyssä. Ajallinen yhteys on valiokunnan mukaan olemassa kahdessa tilanteessa:

”Ensinnäkin kun henkilön antaessa tietoja muussa menettelyssä hän olisi samasta asiasta esituttinnassa rikoksesta epäiltynä tai syytettynä ja toiseksi kun esitutkinta on vireillä asiasta, josta henkilöä sittemmin syytetään, vaikka hän muussa menettelyssä tietoja antaessaan ei olisikaan vielä epäiltynä.”¹⁰⁷

Lakivaliokunnan määrittelemät tilanteet hyödyntämiskiellolle ja sen myötä itsekriminointisuojaan soveltamiselle ovat sinällään hallituksen esitystä myötäilevät, mutta valiokunta sitoo perusteluissaan soveltamisen tiukemmin rinnakkaisiin menettelyi-

¹⁰⁴ HE 46/2014 vp, s. 91. Samaa ajallisen yhteyden vaatimusta korosti myös lakivaliokunta, ks. LaVM 19/2014 vp, s. 18–19.

¹⁰⁵ Tapaus EIT J.B. v. Sveitsi 3.5.2001.

¹⁰⁶ HE 46/2014, s. 91.

¹⁰⁷ LaVM 19/2014 vp, s. 18–19.

hin. Soveltamistilanteita ei jätetä samalla tavoin avonaisiksi kuin hallituksen esityksessä.¹⁰⁸

Valiokunta korostaa, että rikosoikeudenkäynti voi olla ehdotetussa säännöksessä tarkoitetulla tavalla odotettavissa, kun rikosprosessin ensimmäinen vaihe on aloitettu eli *on tehty päätös esitutkinnan aloittamisesta*. Samalla hieman ristiriitaisesti lakivaliokunta toteaa, että sääntely vastaa nykyistä oikeustilaa.¹⁰⁹ Nykyinen oikeustila ei ole niin selvä kuin lakivaliokunta mietinnössään toteaa. Ajallinen yhteys muodostuu ongelmalliseksi, mikäli sitä tulkitaan niin, että hallinnollinen menettely edellyttäisi jonkinlaista tiukkaa päällekkäisyyttä rikosprosessin kanssa, jotta itsekriminointisuoja ja sen myötä hyödyntämiskieltoa voitaisiin soveltaa.

Itsekriminointisuojan soveltamisalan laajenemisesta huolimatta sen soveltumisesta rikosprosessin ulkopuolelle, kuten verotusmenettelyyn, ei ole tällä hetkellä voimassa olevia varsinaisia menettelysäännöksiä¹¹⁰. On kuitenkin selvää, että itsekriminointisuoja voi sinänsä soveltua myös rikosprosessin ulkopuolisiin menettelyihin. Tätä havainnollistaa seuraava korkeimman oikeuden ratkaisu.

KKO 2011:46. Samanaikaisesti kun A:ta vastaan oli ollut vireillä veropetosta koskeva esitutkinta, Verohallinto oli tehnyt A:n yrityksessä verotarkastuksen. Syyttäjä vaati A:lle rangaistusta törkeästä veropetoksesta sillä perusteella, että A oli verotarkastuksessa antanut vääriä tietoja ja tämän vuoksi aiheuttanut tai yrittänyt aiheuttaa yrityksen tuloveron määräämisen liian alhaiseksi. Esitutkinta ja verotarkastus olivat koskeneet samaa A:n menettelyä. Korkein oikeus katsoi lausumillaan perusteilla, ettei A:n menettelyä verotarkastuksen yhteydessä voitu itsekriminointisuojaan liittyvistä syistä pitää rangaistavana. Syyte törkeästä veropetoksesta hylättiin.

Itsekriminointisuojan soveltuminen verotusmenettelyyn on mielestäni tällä hetkellä ajallisen yhteyden osalta selvää silloin, kun samaa asiaa koskevat esitutkinta ja verotusmenettely ovat *vireillä rinnakkain*. Itsekriminointisuoja on voimassa ensinnäkin, (i) kun henkilö antaessaan tietoja muussa menettelyssä olisi samasta asiasta esitutkinnassa rikoksesta epäiltynä tai syytettynä. Toiseksi itsekriminointisuoja koskee tilanteita, (ii) joissa esitutkinta on vireillä asiasta, josta henkilöä sittemmin syytetään, vaikka hän muussa menettelyssä tietoja antaessaan ei olisi-

¹⁰⁸ Vrt. HE 46/2014 vp, s. 89–90 ja LaVM 19/2014 vp, s. 18.

¹⁰⁹ LaVM 19/2014 vp, s. 18–19.

¹¹⁰ Poikkeuksena on itsekriminointisuojan vuoksi jätelain (646/2011) 129 §:n 1 momentissa säädetty hyödyntämiskielto.

kaan vielä epäiltynä.¹¹¹ Näissä tilanteissa ajallinen yhteys lienee selvä.¹¹² Näin ollen rinnakkain vireillä oleva rikosprosessi voi antaa itsekriminointisuojaan verovelvolliselle, joka joutuu samalla veroviranomaisen tietopyyntöjen kohteeksi esimerkiksi juuri ulkomaanvarallisuuteen liittyen. Itsekriminointisuojaalla on kuitenkin tältä osin tavallista vähäisempi merkitys tilanteissa, joissa verovelvollinen on itse aloitteellinen verotuksensa oikaisussa. Tällaisissa tilanteissa ei nimittäin ole vielä rikosasiaa vireillä ja selvitys on annettu oma-aloitteisesti. Oma-aloitteinen verotuksen oikaisu ei voine luoda sellaista itsekriminointisuojaan,¹¹³ joka estäisi tietojen antamisen Verohallinnosta myöhemmin esitutkintaviranomaiselle, joten itsekriminointisuojan asema oma-aloitteisissa oikaisuisissa, jotka päätyvät rikosprosessiin ei ole samalla tavalla keskeinen kuin viranomaisaloitteisissa oikaisuisissa.

3.5.2 Välitön syytteen uhka ja itsekriminointisuoja

Edellä käsiteltiin päällekkäisiä rikos- ja verotusmenettelyjä, joissa itsekriminointisuoja ulottuu myös verotusmenettelyyn. Kuten edellä on käynyt ilmi, itsekriminointisuoja ei voida pitää absoluuttisena oikeutena, joka ei voisi väistyä muiden oikeuksien tieltä missään tilanteissa.¹¹⁴ Itsekriminointisuojan laajuutta ja vahvuutta on usein punnittava muita perus- ja ihmisoikeuksia tai oikeusperiaatteita vasten. Verotuksen osalta itsekriminointisuojan vastaparina on usein tehokas verotuksen toimittaminen ja fiskaalisten intressien turvaaminen. Verovelvollisten omaan ilmoitusmenettelyyn perustuva verotus tarvitsee toimiakseen tehokkaita valvontakeinoja. Siksi itsekriminointisuoja ei suoranaisesti sovellu puhtaaseen verotusmenettelyyn, jossa tarkoituksena on vain toimittaa oikea ja lainmukainen verotus, eikä määrätä sanktioita. Verotusmenettelyyn liittyvä pelkkä veroilmoituksen antamisvelvollisuus ei puhtaimmassaan muodossa kuulu myöskään EIS 6 artiklan soveltamisalaan.¹¹⁵ Jos itsekriminointisuojan katsottaisiin kattavan koko verotusmenettelyn, veisi se käytännössä pohjan koko nykyiseltä verovelvollisen omaan ilmoitusvelvollisuuteen perustuvalta verotusmenettelyltä. Itsekriminoin-

¹¹¹ LaVM 19/2014 vp, s. 18-19.

¹¹² Vrt. myös Verohallinnon tuore ohjeistus itsekriminointisuojan soveltamisesta VH 2016b.

¹¹³ Tällainen palomuuuri edellyttäisi erityislainsäädäntöä. Tähän palataan tehokkaan katumisen yhteydessä jaksossa 3.6.

¹¹⁴ Näin myös KKO 2014:67, tuomion perustelujen kohta 13.

¹¹⁵ EIT:n ratkaisut Allen v. Yhdistynyt kuningaskunta 10.9.2002 ja King v. Yhdistynyt kuningaskunta 8.4.2003. Näin myös KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 12.

tisuojan ei tulisi suosia ensivaiheen ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyöneitä vero-
velvollisia.¹¹⁶

Tilanne mutkistuu, mikäli jo ensivaiheen ilmoittamisvelvollisuuden täyttäminen esimerkiksi juuri ulkomaantuloja ilmoitettaessa muodostaa selvän syytteen uhan. Näin voisi olla esimerkiksi tilanteessa, jossa käsiteltävänä olevan verovuoden osalta ilmoitettava tulo paljastaisi samalla, että kyseinen jatkuva tulo on jäänyt aiemmilta vuosilta ilmoittamatta. Olisiko verovelvollisella tällöin oikeus kieltäytyä ilmoittamasta auki olevan verovuoden osalta kyseistä tuloa? Entä jos puuttuvaa tietoa nimenomaan tiedustellaan Verohallinnon lisäselvityspyynnöllä? Muuttuuko tilanne, jos ilmoitusvelvollisuuden täyttämällä tulisi samalla paljastaneeksi itsensä jostakin muusta rikoksesta – esimerkiksi kirjanpitorikoksesta? Entä kuinka käsitellään tilannetta, jossa tuloverotuksessa annettavalla tiedolla verovelvollinen paljastaisi arvonlisäverotuksessa tekemänsä veropetoksen? Kysymykset ovat erittäin hankalia, eikä niihin ole suoraa vastausta. Ne liittyvät itsekriminointisuojan soveltamiseen tilanteissa, joissa rikosasia ei ole vireillä, mutta verovelvollinen ilmoitusvelvollisuuden täyttämällä tai pyyntöön vastaamalla paljastaisi itsensä jostakin rikoksesta mahdollisesti jo ilmoitusvelvollisuuden ensivaiheessa pelkääntään antamalla selvitysvelvollisuutensa nojalla verotustietoja. Voiko jo *riittävä syytteen uhka* aktualisoida itsekriminointisuojan?

Asiaa on arvioitu veropetoksen ja toisen rikoksen välisen suhteen osalta nuuskan salakuljetusta käsittelevässä tapauksessa KKO 2013:2.

KKO 2013:2. A oli tuonut Suomeen nuuskaa myydäkseen sitä edelleen. A oli syyllistynyt veropetokseen, koska maahantuodusta nuuskasta oli suoritettava tupakka- ja arvonlisävero, vaikka sen maahantuonti kaupallisiin tarkoituksiin oli kielletty.

Kysymys myös siitä, oliko A lisäksi tuomittava salakuljetuksesta vai teon jälkeen voimaan tulleesta tupakkatuoterikkomuksesta. (Ään.)

Nuuskan maahantuonti muuhun kuin omaan käyttöön on kielletty. Tapauksessa oli kyse siitä, voidaanko muuhun kuin omaan käyttöön eli myyntiin tuodun nuuskan osalta määrätä maksettavaksi arvonlisävero ja tupakkaverot. Jos verovelvollisuus on olemassa, onko ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti rangaistavaa veropetoksena siitä huolimatta, että samalla ilmoitusvelvollisuuden täyttämällä maahantuojat

¹¹⁶ Näin myös Äimä 2011, s. 183.

käytännössä ilmiantaisi itsensä salakuljetuksesta (RL 46:4) tai vaihtoehtoisesti tupakkatuoterikkomuksesta tupakkalain (693/1976) 31 e §:n nojalla?

Laittomasti maahan tuodun nuuskan veronalaisuus perustuu erityissääntelyyn. Kun nuuska säädettiin Suomessa kansallisen tupakkaveron piiriin kuuluvaksi, oli kysymyksessä tietoinen lainsäädännöllinen ratkaisu verovelvollisuuden ulottamisesta tuotteeseen, jonka maahantuonti kaupallisiin tarkoituksiin on kielletty.¹¹⁷ KKO:n mukaan maahantuontia koskevien kieltojen vastaisesti maahantuodusta nuuskasta voidaan määrätä maksettavaksi arvonlisävero.¹¹⁸

KKO toteaa tapauksessa, että veroilmoituksiin liittyvä velvollisuus antaa veron määräämiseksi tarvittavia tietoja ei itsessään loukkaa oikeutta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Kun syytettyjä vastaan ei ilmoitusvelvollisuuden aikana ole ollut *vireillä nuuskan maahantuontia koskevaa rikostutkintaa*, nuuskan maahantuontia koskevan veroilmoitusvelvollisuuden täyttäminen ei ole merkinnyt sitä, että syytetyt olisivat joutuneet rikosasiassa myötävaikuttamaan oman syyllisyytensä selvittämiseen.¹¹⁹

KKO toteaa lisäksi, että jättäessään ilmoittamatta verotukseen vaikuttavat tiedot tulliviranomaisille syytetyt ovat laiminlyöneet verotusta varten säädetyn ilmoitusvelvollisuuden. Syytettyjen myyntitoiminnan kannattavuus on KKO:n mukaan perustunut juuri siihen, ettei myytävästä tupakkatuotteesta ole maksettu lainkaan veroja. He ovat itse päättäneet, ettei nuuskan maahantuontia ja sen jälleenmyyntiä Suomessa ilmoiteta asianmukaisesti viranomaisille mahdollisten tupakka- ja arvonlisäverojen määräämistä varten. Näin ollen menettely on tapahtunut rikoslain 29 luvun 1 §:n 3 kohdassa tarkoitettu tavoin veron välttämistarkoituksessa.¹²⁰

Tapausta ei ole juuri analysoitu oikeuskirjallisuudessa, mutta esimerkiksi Tolvanen ja Kallio ovat pitäneet ratkaisua oikeuspoliittisesti onnistuneena.¹²¹ KKO:n perustellut itsekriminointisuojaan tulkinnasta tapauksessa ovat kuitenkin melko ohuet.

¹¹⁷ HE 66/1995 vp, s. 2–3. Laittoman liiketoiminnan verotuksellinen kohtelu on itsessään oma mielenkiintoinen kysymyksensä, johon ei kuitenkaan ole mahdollisuutta syventyä tässä yhteydessä.

¹¹⁸ KKO 2013:2, tuomion perustelujen kohta 12. Vastaava kanta on omaksuttu myös ratkaisussa KHO 2012:123, jossa arvioitavana on ollut nuuskan valmisteverotus.

¹¹⁹ KKO 2013:2, tuomion perustelujen kohta 24.

¹²⁰ KKO 2013:2, tuomion perustelujen kohta 26.

¹²¹ Kallio – Tolvanen 2013, s. 25. Kallio ja Tolvanen eivät tosin juurikaan perustele oikeuspoliittista kannanottoaan.

Tapauksessa syytetyt olisivat välttyneet veropetoksesta ilmoittamalla tuodun nuuskan määrän Tullille verotusta varten, mutta olisivat samalla suoraan ilmiantaneet itsensä salakuljetuksesta ja esittäneet suoraan näyttöä omasta syyllisyydestään. KKO:n ratkaisu on ongelmallinen jo siksin, että tapauksessa verotuksen toimittava viranomaisena oli tekoaikaan Tulli, joka samalla suorittaa salakuljetuksiin liittyvää rikostutkintaa. Verotusmenettelyn ja rikostutkinnan välillä ei ole palomuurisäännöstä, joka estäisi verotukseen annetun tiedon käytön salakuljetusta koskevassa rikostutkinnassa. Ilmoittamalla nuuskan tuontia koskevat tiedot verotuksessa, syytetyt olisivat mitä ilmeisimmin ja konkreettisella tavalla saattaneet itsensä syytteen vaaraan salakuljetusrikoksesta. Toisenlainenkin ratkaisu olisi varmasti ollut mahdollinen ja KKO on päätenyt vanhemmassa ratkaisussaan vastakkaiseen lopputulokseen alkoholin salakuljetusta koskevassa tapauksessa, jossa salakuljettajan ei katsottu syyllistyneen veropetokseen (KKO 1981 II 179).¹²²

Kahden rikoksen ajallista yhteyttä on käsitelty myös tuoreehkossa tapauksessa, jossa ei kuitenkaan ole varsinaista verotuksellista aspektia. Kyseessä on niin sanottua parkkipaikkakolarointia koskeva tapaus KKO 2014:67.

KKO 2014:67. A oli vaurioittanut autollaan toista autoa. Syyttäjä vaati tieliikennelain 103 §:n nojalla A:lle rangaistusta liikennerikkomuksesta myös sillä perusteella, että A oli tieliikennelain 59 §:n 3 momentissa säädetyn velvollisuuden vastaisesti jättänyt ilmoittamatta tapahtumasta vahinkoa kärsineelle tai poliisille. Kysymys siitä, voitiinko A:n menettely lukea hänen syykseen rikoksena, kun otettiin huomioon säännöksen tarkoitus, ilmoitusvelvollisuuden sisältö ja se seikka, että ilmoittamisvelvollisuuden täyttämällä A olisi joutunut ilmiantamaan itsensä rikoksesta.

KKO toteaa tapauksen perusteluissa, että aiemmin EIT:n käytännössä on ollut itsekriminointisuojan aktivoitumisen edellytyksenä, että suojattavaan *on jo kohdistunut* rikosepäily. EIT:n ratkaisujen mukaan itsekriminointisuoja ei esimerkiksi estä verotusmenettelyssä vaatimasta pakon tai rangaistuksen uhalla verovelvollista antamaan oikeat tiedot verotettavista tuloistaan.¹²³ KKO:n mukaan EIT:n käytännössä itsekriminointisuoja ei loukattu, kun sanktion uhalla hankittuja tietoja ei ollut

¹²² Samoin varkaudesta tuomitun syyte veropetoksesta hylättiin myös tapauksessa KKO 1980 II 124. Kyse oli varastetun auton maahantuontiin liittyvästä veropetoksesta. Tapaus on siltä osin kuitenkin erilainen, että auto ei ollut syytetyn omistuksessa, eikä hän siksi ollut ylipäänsä auton maahantuonnista verovelvollinen. Ks. tapauksesta Nuutila 2001, s. 161–162.

¹²³ KKO viittaa EIT:n tapauksiin Allen v. Yhdistynyt Kuningaskunta 10.9.2002, King v. Yhdistynyt Kuningaskunta 8.4.2003. Sanotuissa ratkaisuissa rangaistusuhkaisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti oli johtanut syytteen verorikoksesta tai rikossyytteen rinnastettavaan veroseuraamukseen. KKO 2014:67, tuomion perustelujen kohta 10.

käytetty selvityksenä *jostakin muusta rikoksesta*, johon hakijat olisivat syyllistyneet jo ennen virheellisten tietojen antamista.¹²⁴ KKO:n mukaan tieliikennelain (267/1981) (TLL) 59 §:n 3 momentin mukaisen velvollisuuden noudattamisesta voi välittömästi seurata rikosepäilyn syntyminen ja syytetty olisi siten menettelyllään saattanut itsensä syytteen vaaraan jostakin muusta – ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä erillisestä – rikoksesta eli tieliikennelain 103 §:n liikenne rikkomuksesta. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä ei näin ollen voitu lukea A:n syyksi rikoksena.¹²⁵

Samoin itsekriminointisuojaan soveltumista on tapauksessa perusteltu etenkin palomuurisäännöksen puuttumisella, eli henkilö *ei myöskään ole voinut sulkea pois sitä mahdollisuutta*, että ilmoituksen perusteella saatuja tietoja voitaisiin käyttää häntä vastaan mahdollisesti nostettavassa rikosoikeudenkäynnissä, kun laissa ei ole sellaisen menettelyn estävää säännöstä.¹²⁶

Tapauksessa KKO 2014:67 varsinaista rikosepäilyä ei vielä ollut eikä esitutkintaa ollut aloitettu, kun ilmoitusvelvollisuus varsinaisesti jo syntyi (autojen törmäämisen hetkellä). Kuten KKO totesi, ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen olisi merkinnyt sitä, että A olisi ilmiantanut itsensä (toisesta) rikoksesta ja tästä olisi *välittömästi* seurannut rikosepäilyn syntyminen. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin sanktiointi ei sinänsä ollut ongelmallista, mutta ongelmaksi muodostui itsekriminointisuojaan osalta se, että sanktiolla tehostettu ilmoitusvelvollisuus tarkoittaisi samalla itsensä ilmiamentamista toisesta rikoksesta.¹²⁷

Tapauksesta voidaan hakea tukea tulkinnalle, jonka mukaan itsekriminointisuoja tulisi sovellettavaksi tilanteissa, joissa tietyn velvollisuuden täyttäminen voi edellyt-

¹²⁴ KKO 2014:67, perustelujen kohta 10.

¹²⁵ Elillä on käsitellyt nyt jo kumotun tieliikenneasetuksen (331/57) 8 b §:n 2 ja 3 momentin mukaisen (nykyistä TLL 59 §:n 3 momenttia vastaavan) ilmoitusvelvollisuuden kollisiota itsekriminointisuojaan kanssa – vaikka ei itsekriminointisuoja-termiä käytäkään. Elillä toteaa ”tieliikenneasetuksen 8 b §:n 2 ja 3 momentin olevan siinä määrin ristiriidassa lain kanssa, että virallinen syyttäjä ei saa syyttää eikä tuomioistuim voi niiden rikkomisesta tuomita rangaistusta.” (Ks. Elillä 1974, s. 17–29, lainaus sivulta 26.).

¹²⁶ KKO 2014:67, tuomion perustelujen kohta 17.

¹²⁷ Mielestäni tässä yksittäistapauksessa ratkaisuna olisi poistaa toinen tapauksessa kyseessä olleista kriminalisoinneista. Nykyisellään sekä TLL 3 §:n yleisten velvollisuuksien rikkominen että TLL 59 §:n 3 momentin mukaisen ilmoitusvelvollisuuden rikkominen on kriminalisoitu TLL:n 103 §:ssä. Vrt. TLL 58 §:ssä säädetyn onnettomuuteen osallisen auttamisvelvollisuuden ja itsekriminointisuojaan kollisiota käsittelevä KKO 1996:101, jossa puolestaan itsekriminointisuoja sai väistyä painavamman oikeushyvän tieltä.

tää paljastamaan sellaisen menettelyn, jonka osalta ilmoittajan on *syytä epäillä syyllistyneen* toiseen erilliseen rikokseen.¹²⁸ Näin ollen myös KKO:n käytännössä rikosasian vireilläolon lisäksi itsekriminointisuojaan voisi siis aktivoida jo riittävä epäily syytteen vaarasta.

Tapaus sinällään koski nimenomaan rikosprosessia ja kahden eri rikoksen välistä suhdetta eikä hallintomenettelyssä annettua tietoa, josta välitön rikosepäily olisi syntynyt. Ei kuitenkaan liene järkevää perustetta sille, ettei sanottua voitaisi soveltaa myös hallintomenettelyyn. Näin ollen muussa menettelyssä rangaistuksen uhalla vaadittuun ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen voitaisiin soveltaa itsekriminointisuoja ja hyödyntämiskiellot säännöistä – ainakin mikäli tiedon antaminen saattaisi tiedonantovelvollisen *välittömästi* epäillyksi jostakin (toisesta) rikoksesta. Rikos voisi olla jokin muu rikos kuin se, jonka selvittämiseksi tiedonantovelvollisuus muussa menettelyssä on asetettu. Esimerkiksi verotustietoja antamalla voisi samalla ilmi antaa itsensä kirjanpitorikoksesta. Tältä osin tapaus KKO 2014:67 ja myös oikeuskirjallisuudessa esitetyt kannanotot näyttäisivät olevan ristiriidassa lakivaliokunnan oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistusta koskevan mietinnön ja tapauksen KKO 2013:2 kanssa.

KKO on kuitenkin pian edellä esitetyn ratkaisun jälkeen antanut jälleen nimenomaan verotusta koskevan ratkaisun, jossa on sovellettu jälleen suppeampaa itsekriminointisuoja.

KKO 2015:1. X Oy:n vastuuhenkilö A oli nostanut perusteettomien aliurakointilaskujen avulla yhtiöstä varoja ja hänet oli tuomittu yhtiön verotuksessa tehdystä törkeästä veropetoksesta hänen annettuaan yhtiön veroilmoituksissa vääriä tietoja veron määrään vaikuttavista seikoista. Osa varoista oli jäänyt A:lle ja A oli tuomittu myös henkilökohtaisessa verotuksessaan tekemästään veropetoksesta.

A on vedonnut siihen, että hän olisi henkilökohtaisessa verotuksessa ilmoitusvelvollisuutensa täyttäessään joutunut edistämään X Oy:n verotuksessa tekemiensä rikosten selvittämistä. Syytekohtassa 1 tarkoitettu A:n X Oy:n edustajana tekemä veropetos on verovuonna 2005 toteutunut kaikkien verolajien osalta ennen kuin A:n on tullut toukokuussa 2006 palauttaa esitetyt veroilmoituksensa tarvittavine korjauksineen. Verovuonna 2004 yhtiön verotuksessa tehty veropetos oli samoin elinkeinoverotusta lukuun ottamatta jo täyttynyt, kun A on antanut henkilökohtaisen veroilmoituksensa tuolta vuodelta. EIS:n tulkintaan perustuva itsekriminointisuoja edellyttää kuiten-

¹²⁸ KKO 2014:67, perustelujen kohta 11.

kin edellä todetuin tavoin, että tietojen antamiseen velvoitettu oli tuolla hetkellä rikoksesta epäillyn asemassa. Tässä asiassa Verohallinto on tehnyt rikosilmoituksen erään X Oy:n toimintaan liittyneen muun yhtiön verotuksesta 11.7.2011. A on pidätetty ja häntä on ensimmäisen kerran kuultu epäiltynä X Oy:n toiminnassa tehdyistä verorikoksista 25.8.2011. A ei siten ole ollut rikoksesta epäillyn asemassa täyttäessään virheellisesti ilmoitusvelvollisuutensa henkilökohtaisessa verotuksessaan verovuosilta 2004 ja 2005. Korkeimman oikeuden ratkaisusta ilmenevillä perusteilla katsottiin, ettei A:lla ollut itsekriminointisuojaan perusteella oikeutta jättää ilmoittamatta X Oy:stä saamiaan varoja henkilökohtaisessa verotuksessaan. Jättäessään varat ilmoittamatta A syyllistyi törkeään veropetokseen.

Tapauksessa tilannetta vaikeuttaa *rikosten yksiköintiin* liittyvä tulkinta. KKO näyttäisi tässä tapauksen KKO 2013:2 tapaan sitovan itsekriminointisuojaan soveltamisen verotusmenettelyssä jälleen vain tapauksiin, joissa esitutkina on jo vireillä. Sinällään konkreettinenkaan syytteen vaara ei olisi riittävä, toisin kuin tapauksessa KKO 2014:67.

Korkein oikeus perustelee tapauksessa KKO 2015:1 ratkaisuaan muun muassa EIT:n ratkaisulla *Elomaa v. Suomi* 16.3.2010,¹²⁹ jossa hakija oli ulosottoselvityksessä jättänyt ilmoittamatta varojaan. Tätä ennen rahoitustarkastus oli tehnyt hänen suorittamastaan rahansiirrosta rahanpesuilmoituksen keskusrikospoliisille. Hakijaa ei kuitenkaan epäilty rahanpesusta taikka kätkemisrikoksesta. EIT katsoi, *ettei hakija ollut rikoksesta epäillyn asemassa* eikä EIS 6 artikla soveltunut häneen. KKO:n ratkaisussa ei kuitenkaan selosteta Elomaan tapausta siltä osin, että EIT ei ylipäänsä ole ottanut tapausta ratkaistavakseen myöhästyneen valituksen vuoksi. EIT on silti asiaa käsitellessään todennut, että vaikka valittajan toimiin liittyen on tehty rahanpesuilmoitus, ei hänen omia toimiaan ole ylipäänsä voitu pitää tekoajankohdan mukaisen (vuosi 1994) Suomen lain mukaan rangaistavina.¹³⁰ Näin ollen syytteen vaaraakaan ei itse asiassa ole voinut olla. Kaiken kaikkiaan Elomaan tapaus ei näin ollen ole mielestäni EIS:n tulkinnassa kovin merkittävä ratkaisu syytteen vaaraa määritettäessä.

Joka tapauksessa KKO toteaa ratkaisussaan KKO 2015:1, että oikeiden tulotietojen ilmoittaminen veroilmoituksessa ei myöskään yleensä voi tosiasiallisesti johtaa

¹²⁹ KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 17.

¹³⁰ Ks. tapauksen EIT *Elomaa v. Suomi* 16.3.2010 perustelut. Tekoajankohtana kyseessä olisi ollut kätkemisrikos (RL 32:1).

*välittömään itsensä ilmiäntamiseen rikoksesta*¹³¹. Perustelu on mielestäni kritiikille altis: välittömästä itsensä ilmiäntämisestähän oli kyse esimerkiksi tapauksessa KKO 2013:2.

Mitä edellä esitetyistä KKO:n tapauksista voi päätellä ja kuinka ne eroavat? KKO näyttäisi linjaavan verotusmenettelyssä itsekriminointisuoja suppeammaksi kuin muissa rikosprosessin ulkopuolisissa menettelyissä. Onko verotusmenettely jollakin tavalla erityisasemassa niin, että siinä itsekriminointisuojan laajuutta on perusteltua supistaa esimerkiksi fiskaalisten intressien turvaamiseksi? Vanhemmassa oikeuskirjallisuudessa verotusmenettely on nähty kokonaisuudessaan *lex specialiksena*, jossa menettely perustuu oma-aloitteisiin ilmoituksiin, eikä pelkkä rangaistusuhkainen ilmoitusvelvollisuus sinällään tekisi menettelystä EIS 6 artiklan vastaista¹³².

Ruotsissa on jo vanhemmassa oikeuskirjallisuudessa tulkittu, että verovelvollisella olisi EIS 6 artiklan nojalla oikeus itsekriminointisuojaan ja vaikenemiseen vaiheessa, jossa verotusta koskeva selvitys *johtaa* rikostutkintaan.¹³³ Tällöin ei edellytettäisi esitutkinnan vireilläoloa. Verovelvollisella olisi siis oikeus olla toimittamatta asiakirjoja ja muuta selvitystä veroviranomaiselle tilanteissa, joissa itsekriminointisuojan soveltamisen yleiset edellytykset täyttyvät¹³⁴. Samoin kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa on esitetty itsekriminointisuojan ajankohtaistuvan *viimeistään* sillä hetkellä, kun henkilöstä tulee rikoksesta epäilty.¹³⁵ Ervo on jopa katsonut, että itsekriminointisuoja soveltuisi silloin, kun rikosprosessi tai esitutkinta seuraavat kovin nopeasti esimerkiksi hallinnollisen tarkastuksen jälkeen, mutta periaatteessa ajan kulumisella ei ole itsekriminointisuoja poistavaa vaikutusta¹³⁶. Myös Vuorenpää on todennut, että verotusmenettelyssä hankitun tiedon käyttö ylipäänsä sitä seuraavassa rikosprosessissa on ongelmallista.¹³⁷ Äärimmäisen vahva itsekriminointisuoja tarkoittaisi kuitenkin käytännössä sitä, ettei verotusmenettelyssä saatua tietoa saisi käyttää enää jälkikäteen rikosprosessissa lainkaan,

¹³¹ KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 19.

¹³² Nuutinen 2001, s. 165.

¹³³ Ks. Äimä 2011, s. 182 ja Fast 2008, s. 172.

¹³⁴ Ks. Äimä 2011, s. 182 ja Brokelind 2009, s. 347.

¹³⁵ Virolainen – Pölönen 2004, s. 309.

¹³⁶ Ervo 2008, s. 382.

¹³⁷ Vuorenpää 2011, s. 510.

jolloin puolestaan voidaan pahimmillaan ajautua ongelmiin verotuksen tehokkaan toimittamisen ja fiskaalisten intressien turvaamisen kanssa.

3.5.3 Rikosten yksiköinnin vaikutus itsekriminointisuojaan

Kuten edellä on esitetty, ei ole selvää, ovatko verotusmenettely ja verorikokset jollakin tavalla muita rikoksia suppeamman itsekriminointisuojan piirissä ja kuinka konkreettinen syytteen vaara tai uhka useammasta ilmi tulevasta rikoksesta vaikuttaa sen vahvuuteen. Verotuksen erityisasemaa puoltaa verotusmenettelyn erityinen fiskaalinen merkitys ja toisaalta menettelyn pohjautuminen vahvasti omaaloitteiseen ilmoitusmenettelyyn. Toisaalta verorikosten *yksiköinti* voinee vaikuttaa itsekriminointisuojan soveltuvuuteen,¹³⁸ mikäli riittävä syytteen uhka aktivoi itsekriminointisuojan. Yksiköinti tulee tehdä sekä *pitkittäis-* että *poikittaissuunnassa*¹³⁹. *Pitkittäissuunnassa* yksiköinnissä on kyse jatkuvan ja mahdollisesti vain yhden tunnusmerkistön täyttävän teon määrittelemisestä yhdeksi tai useammaksi teoksi. Esimerkiksi tapauksessa KKO 1994:67 tuomittiin vain yhdestä verorikkomuksesta yhtiön toimitusjohtaja, joka oli useita kertoja jättänyt suorittamatta valtiolle ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja. Laiminlyöntien katsottiin liittyneen kiinteästi yhtiön toimintaan ja muodostaneen ajallisesti lähes yhtäjaksoisen kokonaisuuden.¹⁴⁰ Samoin tapauksessa KKO 2007:102 ammatinharjoittaja oli neljänä perättäisenä verovuotena jättänyt tuloveroilmoituksissaan ilmoittamatta osan tuloistaan. Hänen menettelyään pidettiin yhtenä rikoksena.

Tapauksista voitaneenkin päätellä, että jatkuva ja *samaa verolajia* koskeva ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti olisi yksiköitävä yhdeksi rikokseksi. Tällöin yhtenä vuonna ilmoittamatta jätetty tulo ei välttämättä sinällään muodostaisi itsekriminointisuojusta perustetta olla ilmoittamatta jatkuvaa tuloa myöhempinä verovuosina, sillä laiminlyönnit ovat yksi rikos, jota jatketaan vielä viimeisen vuoden ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnillä¹⁴¹. Esimerkiksi neljänä peräkkäisenä vuonna

¹³⁸ Talousrikosten yksiköimisestä yleisemmin esim. Nuutila 2001, s. 158.

¹³⁹ Jaottelusta Nuutila 1997, s. 375.

¹⁴⁰ Tapauksesta ja rikosten yksiköimisestä ks. Lappi-Seppälä ym. 2009, Rikosoikeus> I YLEISIÄ KYSYMYKSIÄ> 7. Rikosoikeuden yleiset opit ja rikosvastuun perusteet> Rikosten yhtyminen> Erottelu yhden ja usean rikoksen välillä> Rikosten yksiköiminen (viitattu 22.1.2017).

¹⁴¹ Ks. tälle tulkinnalle tukea: KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 14. KKO toteaa EIT:n ratkaisukäytäntöön tukeutuen, että ”jos rikos toteutuu vasta juuri väärän veroilmoituksen antamisella,

ilmoittamatta jätetty ulkomaantulo – ja uhka itsensä ilmiantamisesta näiden vuosien osalta – ei olisi itsekriminointisuojan näkökulmasta peruste jättää tuloa ilmoittamatta viidentenä vuonna, koska kyseessä on sama ja edelleen viidennen vuoden veroilmoituksen jättöpäivänä jatkuva rikos.¹⁴²

Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin esitetty, että ”kahdesta veropetoksesta lieene tuloverotuksessa kyse silloin, kun verovelvollinen on jonakin vuonna poikkeuksellisesti ilmoittanut verotietonsa oikein; sitä vastoin kuukausittain annettavien ilmoitusten kohdalla yhden tai kahden kuukauden osalta annetut oikeat tiedot eivät pääsääntöisesti johda siihen, että teko yksiköitäisiin useammaksi eri rikokseksi”.¹⁴³ Tämän jälkeen herää kysymys, tuleeko itsekriminointisuojan soveltamisen edellytyksenä ylipäättänsä olla ilmiantaminen jostakin jo tehdystä (vero)rikoksesta? Tällainen tulkinta voi toisaalta johtaa myös melko sattumanvaraisiin ja vaikeasti ennakoitaviin lopputuloksiin, joissa itsekriminointisuojan laajuus vaihtelee rikosten pitkittäissuunnassa tehdyn yksiköinnin mukaan.

Samoin tulee pohdittavaksi rikosten yksiköinti *poikittaissuunnassa*. Tällöin on kyse siitä, että sama teko täyttää mahdollisesti useamman rikoksen tunnusmerkistön. Veropetosten osalta on myös käyty keskustelua siitä, voidaanko samaa tekoa tai laiminlyöntiä käsitellä useampana veropetoksena, mikäli vältettyjä veroja tai verosubjekteja on useampia. Onko esimerkiksi yhtiön toiminnassa tehdyn veropetoksen ja osakkaan henkilökohtaisessa verotuksessa tehdyn veropetoksen yhteys niin kiinteä, että kyse on samasta rikoksesta?¹⁴⁴

Kuten jo edellä on huomautettu, itsekriminointisuojan soveltaminen vain tilanteissa, joissa verovelvollinen paljastaisi verotusmenettelyssä syyllistyneensä johonkin

ei ennen tätä väärää ilmoitusta ole rikosta, jonka selvittämiseen verovelvollinen antamallaan tiedoil-la myötävaikuttaisi”.

¹⁴² Teon jatkuvuuden määrittäminen voi johtaa myös hankaliin rajanvetoihin rikoksen vanhentumisen osalta. Tähän ei kuitenkaan ole mahdollisuutta perehtyä tässä laajemmin.

¹⁴³ Lappi-Seppälä ym. 2009, Rikosoikeus> II RIKOSLAJIT> 16. RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan> Verorikokset> Veropetos (RL 29:1)> Yleiset edellytykset> Yksi vai useampi rikos (viitattu 22.1.2017).

¹⁴⁴ Oikeuskäytännössä myös eri verosubjektien osalta rikokset on toisinaan yksiköity yhdeksi rikokseksi. Esimerkiksi yhtiön tosiasiallisen johtajan henkilökohtaisessa tuloverotuksessa annettujen väärrien tietojen ja yhtiön arvonnäisäverotusta koskevien ilmoitusten laiminlyömisestä on katsottu muodostavan yhden veropetoksen. Oikeuskirjallisuudessa tällaista yksiköintiä on tosin kritisoitu. Ks. Lappi-Seppälä ym. 2009, Rikosoikeus> II RIKOSLAJIT> 16. RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan> Verorikokset> Veropetos (RL 29:1)> Yleiset edellytykset> Yksi vai useampi rikos (viitattu 22.1.2017).

toiseen rikokseen on sikäli ongelmallinen, että veropetokseen itsessään liittynee lähes aina muuta rikollisuutta. Usein kyseeseen tulee ainakin elinkeinotoiminnassa kirjanpitorikos, jolloin vähintään kahden rikoksen tunnusmerkistön täyttyminen lie-
nee erittäin tavallista. Näin ollen kaksi erillistä rikosta muodostaisivat verovelvolliselle ylimääräisen suojamuurin: itsekriminointisuojaan vedoten velvolli-
suus verotustietojen antamiseen väistyi, koska samalla verovelvollinen ilmiantaisi
itsensä myös kirjanpitorikoksesta. Tätä logiikkaa seuraten tilanne olisi toisenlai-
nen, jos verovelvollisen kirjanpito olisi tehty lain edellyttämällä tavalla ja ainut rikos
tapahtuisi vasta ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnillä. Mikäli rikos tapahtuu vasta
ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnillä, ei verovelvollinen ole ennen laiminlyöntiä
tehnyt rikosta, jonka paljastumisen vuoksi hän voisi vedota itsekriminoin-
tisuojaan¹⁴⁵. Tällaisessa tulkinnassa itse asiassa moitittavampaan menettelyyn
syylistynyt eli sekä kirjanpidon että veroilmoituksen laiminlyönyt verovelvollinen
saisi laajempaa itsekriminointisuoja kuin pelkästään veroilmoituksensa laiminlyö-
nyt verovelvollinen.

Oma poikittaiseen yksiköintiin liittyvä ongelmansa on eri verolajeihin liittyvä yksi-
köintinti.¹⁴⁶ Sinänsä samalla teolla tai laiminlyönnillä, esimerkiksi ulkomaantulojen
ilmoittamatta jättämisellä, voidaan pyrkiä välttämään esimerkiksi sekä tulo- että
lahjaverotus. Onko tällöin kyseessä yksi vai useampi veropetos?

Tapauksessa KKO 2011:80 oli kysymys kaksoisrangaistavuuden kiellon tulkinnas-
ta tilanteesta, jossa tulojen ilmoittamatta jättäminen ja veronkorotukset koskivat
sekä arvonlisäveroa että elinkeinotulon verotusta. KKO toteaa tapauksessa, että
”kummankin verolajin osalta veropetoksen tunnusmerkistön täyttyminen määräytyy
osaltaan asianomaisten verolakien mukaisesti. Vaikka teon taustalla onkin sekä
arvonlisä- että tuloveron osalta myyntitulojen ilmoittamatta jättäminen, täyttyy siten
veropetoksen tunnusmerkistö eri tavoin mainittujen verolajien osalta. Rikoksen
täyttymistä on siten arvioitava erilaisten tosiseikkojen perusteella.”¹⁴⁷ Kyseessä oli
siis kaksi erillistä rikosta. Vähemmistöön jäänyt oikeusneuvos Välimäki totesi, että

¹⁴⁵ Ks. KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 14.

¹⁴⁶ Jo aiemmin esiteltyä tapausta KKO 2007:102 kommentoinut Sahavirta on todennut, että yksi-
köinti samaksi rikokseksi voisi jopa edellyttää samaa *tulolähdettä* (TVL, EVL, MVL), jolloin sinällään
tuloverotuksen eri tulolähteisiin kohdistuvat teot voisivat olla erillisiä veropetoksia. Ks. Sahavirta
2008, s. 232–233.

¹⁴⁷ KKO 2011:80, tuomion perustelujen kohta 16.

”tuloveron välttämiseen perustuva veropetossyytteen tutkiminen merkitsisi sitä, että olennaisilta osiltaan rikosoikeudenkäynnin kohteena olisivat samat tosiseikat, joiden perusteella A:lle on määrätty lopullisesti arvonlisäveron korotukset. Arviointiini ei vaikuta se, että veron määrääminen ja sen välttäminen perustuvat A:n tekemiin eri ilmoituksiin eri verojen osalta.”¹⁴⁸

Edellä esitelty korkeimman oikeuden tapaus tukee eri verolajien yksiköimistä erilliseksi veropetoksi. Oikeustila on kuitenkin oikeuskirjallisuudessa esitettyjen kantojen mukaan epäselvä. Yhdeksi rikokseksi yksiköintiä puoltaa se, että teot perustuvat käytännössä usein samaan rationaaliseen rikoksentekopäätökseen. Vastaajan kannalta useaksi rikokseksi yksiköintiä puolestaan puoltaa erityisesti se, että yhdeksi rikokseksi yksiköinti voisi joissain tilanteissa johtaa rangaistusvastuuseen teoista, jotka itsenäisinä rikoksina olisivat jo vanhentuneet.¹⁴⁹

Jos veron välttämiseen tähtäävä toiminta katsotaan helposti useaksi verorikokseksi, voinee laaja tulkinta itsekriminointisuojaista puoltaa kantaa, jossa esimerkiksi tuloverotuksessa ei olisi velvollisuutta ilmoittaa tietoja, koska samalla tulisi ilmi antaneeksi itsensä lahjaverotuksessa tehdystä veropetoksesta. Toimisiko itsekriminointisuoja tällöin tuloverotuksessa tehdyn veropetoksen rangaistavuuden poistavana perusteena, koska tietoja ei olisi lahjaverotukseen liittyvän petoksen vuoksi tarvinnut tuloverotuksessa ylipäänsä antaa? Tämä on hankala kysymys, mutta pragmaattisesti ja tehokasta verotusmenettelyä ajatellen laajaa itsekriminointisuoja ei tulisi tällaisissa tilanteissa antaa. Nykyisen oikeuskäytännön perusteella lienee kuitenkin selvää, että samassa menettelyssä ja samaan verolajiin liittyvän verorikoksen uhka ei aktivoisi itsekriminointisuoja.¹⁵⁰

Tilanteessa voisi mielestäni de lege ferenda -näkökulmasta hahmotella ajatusta siitä, ettei itsekriminointisuoja voisi soveltaa verotusmenettelyssä silloin, kun ve-

¹⁴⁸ Ks. KKO 2011:80, eri mieltä olevan jäsenen lausunto.

¹⁴⁹ Lappi-Seppälä ym 2009, Rikosoikeus> II RIKOSLAJIT> 16. RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan> Verorikokset> Veropetos (RL 29:1)> Yleiset edellytykset> Yksi vai useampi rikos (viitattu 22.1.2017). Yksiköintiä ennakonpidätyksen, työnantajan sosiaaliturvamaksun ja arvonlisäveron osalta tehdyn veropetoksen osalta sivuttiin myös tapauksessa KKO 2014:46. Ks. tuomion perustelujen kohta 36.

¹⁵⁰ Tuloverotuksessa ei voisi kieltäytyä antamasta tietoja vain siksi, että on syyllistynyt tai syyllistymässä juuri kyseisessä menettelyssä verorikokseen. Tällainen tilanne lienee käsillä ainakin jos tuloverotuksessa teko yksiköidään vain yhdeksi rikokseksi. Jos rikos toteutuu vasta juuri väärän veroilmoituksen antamisella, ei ennen tätä väärää ilmoitusta ole rikosta, jonka selvittämiseen verovelvollinen antamallaan tiedoilla myötävaikuttaisi (Ks. KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 14).

rovelvollisella on velvollisuus ilmoittaa tietoja, jotka koskevat oikeustositseikkaa, jonka osalta itsessään täyttyy verorikoksen tunnusmerkistö. Varsinainen ilmoittamismenettelyn laiminlyönti täyttäisi vasta itsessään verorikoksen tunnusmerkistön, eikä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnille voisi hakea oikeuttamisperustetta itsekriminointisuojusta silloin, kun verotusmenettelyssä on jo aiemmin syyllistytty (jatkuviin) laiminlyönteihin, jotka muodostavat yhden rikoksen. Tulkinta vastaisi siis jokseenkin Välimäen eriävää mielipidettä tapauksessa KKO 2011:80. Toisin sanoin: verotusmenettelyä arvioitaisiin ikään kuin laajempänä kokonaisuutena, eikä tässä kokonaisuudessa tehty yksi verorikos aktivoisi itsekriminointisuoja muiden saman verovelvollisen verorikosten osalta, jos rikokset on toteutettu pääosin yhteinevällä toiminnalla ja perustuen samoihin oikeustositseikkoihin. Arvioinnin kohteena olisivat tällöin pääosin samat tosiseikat, vaikka toiminnalla tai laiminlyönnillä olisi pyritty välttämään useampaa verolajia. Tätä pyritään havainnollistamaan tämän kappaleen lopun esimerkillä.

Tilanne on mutkikkaampi, mikäli verovelvollinen tulisi ilmiantaneeksi itsensä jostakin toisesta rikoksesta, joka täyttää selvästi verorikoksesta erillisen tunnusmerkistön. Toinen rikos saattaisi tosin sinällään liittyä kiinteästi verotusmenettelyyn (esimerkiksi kirjanpitorikos), ja rikosten tunnusmerkistöt täytyisivät ainakin osittain samalla teolla (esimerkiksi palkkakirjanpidon puutteet). Tältä osin olisi yhtenä käytännönratkaisuna mahdollisuus rakentaa verotusmenettelyyn palomuurisäännös¹⁵¹: verotuksessa annettua tietoa ei voisi enää hyödyntää toisesta rikoksesta hankittuna näyttönä. Seuraava tulkintaesimerkki ei liene sekään immuuni kritiikille, mutta sitä voinee hahmotella yhdeksi ratkaisuksi verotukseen liittyvien rikosten poikittaiseen yksiköitiin ja itsekriminointisuojan soveltamiseen.

Kuvitteellisena esimerkkinä voisi olla tilanne, jossa A on jättänyt verotuksessa ilmoittamatta osan ulkomaantuloistaan vuosina 2011–2012. A:n jatkuvalla laiminlyönnillä on vältetty sekä arvonlisävero että tuloveroa. A on tehnyt samalla jatkuvalla teollaan kirjanpitorikoksen. Mikäli A täyttäisi vuoden 2013 tuloverotukseen liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa oikein, tulisi hän samalla ilmiantaneeksi vuosina 2011–2012 tekemänsä rikokset. A ei voisi arvonlisäverotuksessa tehdyn rikoksen paljastamiseen perustuen vedota tuloverotusmenettelyssä itsekriminointisuojaan, koska teot liittyivät kokonaisuutena kiinteästi verotusmenettelyyn sekä veron välttämiseen ja laiminlyönti

¹⁵¹ Palomuurisäännös olisi voimassa verotusmenettelyssä vain silloin, kun se toteutetaan hallintoasiana. Tällöin verovelvollinen voisi olla epäiltyinä useammasta rikoksesta, kuten esitutkinnassa nykyisinkin.

perustuu samaan tosiseikastoon (liikevaihdon ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti). Kirjanpitorikoksen osalta tuloverotuksessa annetun tiedon käyttö rikosasiassa olisi palomuurisäännöksen vuoksi estetty. Näin ollen A ei voisi oikeuttaa tuloverotuksen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä itsekriminointisuojailla rikoksen paljastuttua, vaan tätä laiminlyöntiä voitaisiin edelleen käyttää näyttönä verorikosasiassa.¹⁵²

3.5.4 Veronkorotuksen uhka ja itsekriminointisuoja puhtaassa verotusmenettelyssä

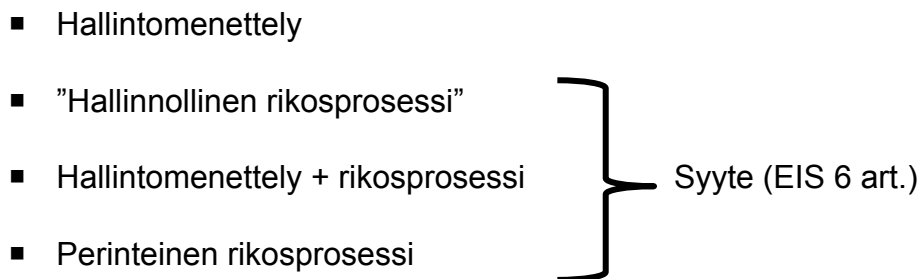
Perinteisesti itsekriminointisuojan ei ole katsottu soveltuvan puhtaaseen verotusmenettelyyn, jossa ei ole kytkentää rikosasiaan. Kuten jo edellä on todettu, veronkorotus voi kuitenkin sanktiona rinnastua EIS:n systematiikassa rikosoikeudelliseen rangaistukseen. Näin on todettu esimerkiksi kaksoisrangaistavuuden kiellon osalta. EIS:n tulkinta on *autonomista*, eikä se sellaisenaan seuraa kansallisia oikeudenalajaotteluja. EIS:n systematiikassa rajanvetona hallinto- ja rikosasian välillä olisi oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistusta käsittelevän hallituksen esityksen mukaan aiheellista pitää sitä, kuuluuko asia EIS 6 artiklassa käytetyn syyte-termin soveltamisalaan.¹⁵³ Oikeuskirjallisuudessa on hallinnollisten sanktioiden määräämistä koskevien prosessien osalta käytetty nimitystä *hallinnollinen rikosprosessi*.¹⁵⁴ Toisin sanoen tällaisessa sanktion määräämistä koskevassa prosessissa on piirteitä rikosprosessista ja prosessi rinnastuu ainakin osin rikosasiaan. EIS 6 artiklan syyte-termi voi siis mahdollisesti olla käsitteenä kansallista syyte-termiä laajempi.

¹⁵² Vrt. myös LaVM 19/2014 vp, s. 20. Lakivaliokunnan mukaan jos henkilö on muussa menettelyssä antanut lakisääteisen velvollisuutensa täyttämisen yhteydessä totuudenvastaisen lausuman taikka väärän tai sisällöltään totuuden vastaisen asiakirjan taikka väärän tai väärennetyn esineen, sitä saadaan hyödyntää todisteena velvollisuuden vastaista menettelyä koskevassa rikosasiassa.

¹⁵³ HE 46/2014 vp, s. 90. Rajanvetokriteereistä ks. erit. EIT:n ratkaisut Engel ym. v. Alankomaat 8.6.1976 ja Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009.

¹⁵⁴ Erityisesti hallinto-oikeudellisissa doktriinissa sanktion määräämistä koskevaa menettelyä on kutsuttu *hallinnolliseksi rikosprosessiksi*. Hallinnollisella rikosprosessilla tarkoitetaan Mäenpään mukaan ”erityisiä prosessuaalisia vaatimuksia, jotka kohdistuvat hallinnollisen sanktion määräämiseen ja tällaista sanktiota koskevan valituksen käsittelyyn” (Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus> V OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOASIOISSA> 9. Hallintotoiminnan arviointi siviili- ja rikosprosessissa> Rikosprosessin ja hallintoprosessin suhde> Hallinnollinen rikosprosessi (viitattu 23.1.2017).

Oheinen kuvio havainnollistaa jaottelua.



On kuitenkin epäselvää mitä kaikkia rikosasian oikeussuojakeinoja tulee soveltaa hallinnolliseen rikosprosessiin. Voiko veronkorotus ja sen uhka siis tehdä kansallisesti hallintomenettelyksi mielletystä verotusmenettelystä itsekriminointisuojan näkökulmasta EIS 6 artiklassa tarkoitetun syyteasian? On epäselvää, voidaanko itsekriminointisuoja soveltaa sellaisenaan verotusmenettelyyn, jos se muodostaa hallinnollisen rikosprosessin, mutta samanaikaisesti ei ole käynnissä samaa asiaa koskevaa perinteistä rikosprosessia tai ei ole olemassa välitöntä uhkaa tällaisesta prosessista. Toisin sanoen pohdittavaksi jää: soveltuuko itsekriminointisuoja puhtaaseen verotusmenettelyyn, jossa sanktion uhan ei muodosta perinteinen rikosoikeudellinen seuraamus, vaan veronkorotus?

Asia on tullut käsiteltäväksi tuoreessa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2016:100, jossa ei ollut kysymys verovelvollisen oma-aloitteisesta oikaisusta, vaan verovelvollista oli Verohallinnon toimesta kehoitettu antamaan tiedot tämän ulkomaisista verottamatta jääneistä varoista. Verovelvollinen oli nimenomaisesti vedonnut asiassa veronkorotuksen uhkaan ja itsekriminointisuojaan. Verohallinto oli uhannut verotarkastuksessa verovelvollista arvioverotuksella, mutta sinänsä *tietopyynnön laiminlyöntiä ei ollut erikseen sanktioitu veronkorotuksella*. Varsinaiseen arvioverotukseen sen sijaan saattoi liittyä veronkorotus. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että verovelvollista on verotarkastuksen yhteydessä ilman pakkokeinojen tai rangaistuksen uhkaa pyydetty antamaan asiasta selvitystä, eikä se ole vaarantanut hänen oikeuttaan oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Toimitettuja arvioverotuksia ei ollut siten itsekriminointisuojan loukkauksen perusteella kumottava. Pelkkä arvioverotukseen liittyvä veronkorotuksen uhka sellaisenaan ei näin ollen näyttäisin tekevän prosessista sellaista hallinnollista rikosprosessia, johon

voitaisiin soveltaa itsekriminointisuoja. Näin siitäkin huolimatta, että veronkorotus itsessään rinnastuu rikosoikeudelliseen sanktioon.

Ratkaisu olisi voinut olla toinen, mikäli tietojen antamisen laiminlyönti olisi nimenomaan sanktioitu veronkorotuksella, koska tällöin tietojen antamiseen olisi rangaistuksen uhalla painostettu.¹⁵⁵ Tällöin verovelvollinen olisi oikeastaan saanut veronkorotuksen kaikissa mahdollisissa toimintaskenaarioissa: i) jättäytyessään passiiviseksi tai ii) ilmoittaessaan puuttuvan tulot. Mahdollisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi määrätyn veronkorotuksen lisäksi olisi voitu määrätä veronkorotus myös arvioverotuksen yhteydessä. Näin ei tapauksessa kuitenkaan ollut, joskin lienee tavallisempaa, että myös ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin liitetään veronkorotuksen uhka.¹⁵⁶

Ratkaisua voidaan tosin kritisoida siitä, että arvioverotukseen liittyvä veronkorotus on tosiasiaassa sanktio ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä. Tämä johtuu siitä, että arvio tehdään yleensä vähintäänkin riittävän suureksi eli arvioverotus on yleensä jo verovelvolliselle epäedullinen ratkaisu sinänsä¹⁵⁷ ja arvio toimii myös veronkorotuksen pohjana. Toisin sanoen: ilmoittamalla todelliset (arviota pienemmän tulot) myös veronkorotus voisi olla pienempi.

Nykyjärjestelmä on lisäksi siinä mielessä ongelmallinen, että veronkorotusta ei välttämättä määrätä varsinaisessa *erillisessä* hallintomenettelyssä, vaan varsinaisen säännönmukaisen verotusmenettelyn – niin sanotun puhtaan verotusmenettelyn – yhteydessä. Jos verovelvollinen ei luovuta tietoja, antaa ne myöhässä tai antaa ne virheellisenä taikka puutteellisenä, voidaan asiallisesti samassa menettelyssä, ilman nimellisesti erillistä prosessia, määrätä veronkorotus. Tämä on jäänyt mielestäni useissa veronkorotuksen problematiikkaa pohtivissa puheenvuoroissa huomioimatta.¹⁵⁸ Veronkorotuspäätöstä ei pääsääntöisesti voita-ne pitää myöskään verotuspäätöksestä erillisenä hallintopäätöksenä.

¹⁵⁵ KHO tosin toteaa ratkaisussaan, että siinäkin tapauksessa, että EIS:n oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet ulottuisivat kansallisen verotusmenettelyn selvitysvelvollisuutta koskevaan säännöstöön, asiassa ei ole menetelty virheellisesti.

¹⁵⁶ Verohallinto on huomioinut asian ja KHO:n linjauksen uudessa itsekriminointisuoja koskevassa ohjeessaan (ks. VH 2016b).

¹⁵⁷ Niskakangas – Knuutinen 2016, Henkilöverotus> VEROTUSMENETTELY> Verotuksen toimitaminen> Arvioverotus (viitattu 21.1.2017).

¹⁵⁸ Verohallinto huomautti tästä lakivaliokunnassa OK 17 luvun uudistusta käsittelevää hallituksen esitystä (HE 46/2014 vp) koskevassa lausunnossaan, tosin pikemminkin itsekriminointisuoja supistavana perusteena. Ks. VH 2014, s. 4.

Veronkorotus tulee verovelvollisen tietoon verotuspäätöksen myötä ja maksettavaksi jäännösveron osana.

Tältä osin tulee mielestäni huomioida erityisesti EIT:n tapaus J.B. v. Sveitsi 3.8.2001, jossa arvioitujen menettelyt palvelivat yhtäältä verojen määräämistä ja toisaalta veronkorotuksen ja sakon määräämistä. Menettelyjä ei ollut selvästi luokiteltu joko veron määräämistä koskevaan menettelyyn ja toisaalta veron välttämisestä seuraavia sanktioita koskevaan menettelyyn. Toisin sanoen kysymyksessä menettelyt olivat sekoittuneet toisiinsa. Itsekriminointisuoja loukattiin, kun menettelyn käynnistyttyä vaadittiin tietoja.¹⁵⁹

Sveitsin tilanne on ainakin ensi näkemältä sama kuin Suomessa: verotuksen toimittamista ei käytännössä voi erottaa veronkorotuksen määräämiseen tähtäävästä menettelystä. Tapaus J.B. v. Sveitsi on mainittu oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistusta käsittelevässä hallituksen esityksessä. Tältä osin hallituksen esityksessäkin puhutaan ”poikkeuksellisesta” tapauksesta.¹⁶⁰ Lakivaliokunnassa kyseistä EIT:n tapausta ei enää mainita, eikä siihen oteta kantaa.

Veronkorotusten ongelmallisesta suhteesta itsekriminointisuojaan on esitetty myös oikeuskirjallisuudessa eri näkemyksiä. Esimerkiksi Vuorenpää on esittänyt kokonaan sanktioluonteisista veronkorotuksista luopumista niiden ongelmallisuudesta johtuen.¹⁶¹ Andersson puolestaan on todennut, ettei ole epäilystä siitä, etteikö veronkorotusta olisi katsottava EIS:n 6 artiklan mukaisesti rangaistuksen luonteiseksi. Andersson ei kuitenkaan näe perustetta ulottaa itsekriminointisuojan soveltamisalaa verotusmenettelyyn.¹⁶²

EIT:n veronkorotuksia ja niiden rikosoikeudellista luonnetta koskeva (ulkomaita käsittelevä) käytäntö näyttäisi olevan jossain määrin tiukempaa kuin korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa KHO 2016:100 tekemä linjaus.¹⁶³ KHO tosin toteaaakin kyseisen ratkaisunsa perusteluissa, että ”kysymystä siitä, missä laajuudessa

¹⁵⁹ EIT J.B. v. Sveitsi 3.8.2001, erit. tuomion perustelujen kohdat 43 ja 70.

¹⁶⁰ HE 46/2014 vp, s. 91. Hallituksen esityksen mukaan OK 17 luvun hyödyntämiskielto ei soveltuisi suoraan J.B.-tapauksen kaltaisiin tilanteisiin. Tapauksen relevanttiutta suomalaisen veronkorotuksen osalta ei kuitenkaan suoraan tyrmätä. Hallituksen esityksessä kuitenkin todetaan, että tällaisista tapauksista olisi säädettävä erikseen. Sillä on mahdollisesti viitattu tarpeeseen selkiyttää veronkorotuksen määräämistä koskevaa menettelyä, jolloin asiasta olisi säädettävä suoraan VML:ssa.

¹⁶¹ Vuorenpää 2010, s. 510 ja Vuorenpää 2011. Vuorenpää ilmeisesti tarkoittaa kaikkia kolmea tuloverotukseen liittyvää VML 32 §:n mukaista veronkorotusta. Ongelmallisin näistä on luonnollisesti VML 32 §:n 3 momentin mukainen rangaistus.

¹⁶² Andersson 2002, erit. s. 352 ja 357.

¹⁶³ Vrt. erit. J.B. v. Sveitsi 3.8.2001 ja Chambaz v. Sveitsi 5.4.2012.

verotusmenettelyyn on sovellettava EIS:n 6 artiklassa määrättyjä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteita, ei ole korkeimman hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan EIT:n oikeuskäytännössä tyhjentävästi ratkaistu.” Nähtäväksi jää, muuttavatko mahdolliset EIT:n Suomea koskevat tulevat tulkinnat tilannetta.

3.5.5 Itsekriminointisuoja loukatun hankitun aineiston hyödyntämiskielto

Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 §:n 2 momentissa säädetään todisteen hyödyntämisestä tuomioistuimessa tilanteissa, joissa todiste on hankittu itsekriminointisuoja loukatun. Pääsääntönä on, ettei itsekriminointisuoja loukatun hankittua aineistoa saa käyttää syytettyä vastaan. Oikeudenkäynti voi yleensä olla oikeudenmukainen vain, mikäli syyllisyyttä arvioitaessa ei nojaututa sellaisiin epäillyn lausumiin, joita rasittaa itsekriminointisuojan loukkaus.¹⁶⁴

Jos tietoja luovutetaan verotusmenettelyssä vapaaehtoisesti, niiden käyttäminen rikosprosessissa ei lähtökohtaisesti ole kiellettyä¹⁶⁵. Hyödyntämiskielto koskee niitä tilanteita, joissa tietoja on hankittu vastoin henkilön tahtoa. Luonnollista on, että myös lainvastainen pakottaminen tai painostaminen todisteen saamiseksi voi johtaa hyödyntämiskieltoon.¹⁶⁶ Suoraan lainvastainen todisteiden hankkiminen lienee veroviranomaisten kohdalla harvinaista, kun kyseeseen ei nykytilanteessa tule edes sinänsä laillisten pakkokeinojen väärinkäyttö (esimerkiksi laitton kotietsintä).

Voidaan tosin perustellusti kysyä, mikä merkitys vapaaehtoisuudessa voidaan antaa henkilön tietoisuudelle itsekriminointisuojusta ja sen sisällöstä. Lakivaliokunta toteaa, että itsekriminointisuojasäännös ei koske ennen esitutkinnan aloittamista tapahtuneessa alustavassa puhuttelussa vapaaehtoisesti annettuja raskauttavia lausuntoja tai poliisille vapaaehtoisesti luovutettua aineistoa (kuten kirjanpitoa), vaikka henkilölle ei olisi ilmoitettu esitutkintalain 7 luvun 10 §:n mukaisesti hänen oikeudestaan olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen¹⁶⁷. Lakivaliokunta ei ymmärrettävästi halua perusteluissaan säätää muille viranomaisille

¹⁶⁴ LaVM 19/2014 vp, s. 18.

¹⁶⁵ Ibid.

¹⁶⁶ HE 46/2014 vp, s. 90.

¹⁶⁷ LaVM 19/2014 vp, s. 18.

erityistä informointivelvollisuutta itsekriminointisuojusta. Sinälläänhän esitutkintalain 7 luvun 10 §:n mukainen ilmoitus tai sen puuttuminen ei vielä suoraan ratkaise epäillyn tietoisuutta ja ymmärrystä itsekriminointisuojusta tai sitäkään, onko tiedot annettu aidolla tavalla vapaaehtoisesti vai ei.

Aidon vapaaehtoisuuden tulkintaan voi myös vaikuttaa se, onko verovelvollisella ollut mahdollisuus tukeutua asiassa avustajaan, vaikka oikeus avustajaan on sinällään katsottu itsenäiseksi oikeudeksi. Pelkkä nimellinen ilmoitus tai verovelvollisen väitetty tietoisuus itsekriminointisuojusta ei välttämättä riitä tekemään todisteesta hyödyntämiskelpoista, mikäli verovelvollinen ei ole ollut tietoinen itsekriminointisuojan *todellisesta* sisällöstä. Tapauksessa KKO 2012:45 todettiin nimittäin syytetyn itsekriminointisuoja loukatun, vaikka epäilty oli ollut sinänsä tietoinen kyseisestä oikeudesta. Hän ei kuitenkaan ollut osannut hyödyntää itsekriminointisuoja tehokkaasti ilman avustajaa¹⁶⁸. Myös EIT on painottanut rikoksesta epäillyn oikeutta avustajaan useissa ratkaisuisaan. Tapaukset eivät suoraan käsittele verotuksessa annettuja tietoja, mutta niistä voidaan hakea suuntaa vapaaehtoisten tietojenannon, itsekriminointisuojan ja hyödyntämiskiellon suhteesta.¹⁶⁹ Voitaneenkin perustellusti todeta lainoppineen avustajan olevan keskeisessä roolissa rikoksesta epäillyn itsekriminointisuojan toteuttamista varmistavana apuna. Avustajahan samalla varmistaa, että epäilty on ymmärtänyt itsekriminointisuojan sisällön ja merkityksen niissäkin tilanteissa, joissa epäilty itse haluaa osallistua asian selvittämiseen.¹⁷⁰

3.6 Tehokas katuminen verotuksessa

Rikosoikeudessa puhutaan niin sanotusta tehokkaasta katumisesta ja päätyneestä yrityksestä. Voisiko käytännössä esiintyä tilanteita, joissa verovelvollinen omalla

¹⁶⁸ KKO:n mukaan EIT:n ratkaisukäytännössä on korostettu sitä, että epäillyn oikeus avustajan käyttöön esitutkinnassa toteuttaa rikoksesta epäillyn itsekriminointisuoja. Ks. avustajan merkityksestä itsekriminointisuojan kannalta tarkemmin Tapanila 2014. Tapanila huomauttaa, että oikeustila ei kuitenkaan ole kaikilta osin selvä, varsinkin kun hieman ristiriitaisesti tapauksessa KKO 2013:25 todettiin epäillyn olleen tietoinen itsekriminointisuojusta silloin, kun hän ei ollut muuta ilmoittanut.

¹⁶⁹ Esim. Tapaukset EIT Adamkiewicz v. Puola 2.3.2010, Lazarenko v. Ukraina 28.10.2010 ja Borytyuk v. Ukraina 16.12.2010. Ks. Fredman 2013, s. 347.

¹⁷⁰ Kritiikkiä avustajan roolin väheksymistä kohtaan suomalaisessa rikosprosessissa ja etenkin esitutkinnassa on esittänyt mm. Fredman, joka myös samalla on selostanut rikosprosessia kattavasti puolustusasianajajan näkökulmasta. Ks. Fredman 2013, erit. s. 341–.

toiminnallaan poistaisi verorikoksen aiheuttaman haitan ja tällä tavalla sovittaisi rikosoikeudellisesti tekonsa? Päättynyt yritys on käsillä silloin, kun tekijä on jo tehnyt kaiken, mitä rikoksen toteuttaminen häneltä vaatii. Rikokseen kuuluva seuraus ei vain ole vielä ilmentynyt. Silloin tulee kysymykseen tehokas katuminen, jolloin tekijä voi vielä estää seurauksen syntymisen. Rikoslain 5 luvun 2 §:ssä säädetään yrityksestä luopumisesta ja tehokkaasta katumisesta. Yrityksestä ei rangaista, jos tekijä on vapaaehtoisesti luopunut rikoksen täyttämisestä tai muuten estänyt tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen (RL 5:2.1). Oikeuskirjallisuudessa havainnollistetaan ajatusta esimerkiksi: jos aikapommin surmaamisen aikomuksessa virittänyt henkilö ajoissa purkaa pommin tai muuten estää kohteensa joutumisen pommin uhriksi, vastuu surmaamisen yrityksestä sulkeutuu pois.¹⁷¹

Yrityksestä luopuminen ja tehokas katuminen vapauttavat vastuusta vain siinä tapauksessa, että tekijä toimii vapaaehtoisesti. Jos tekijä esimerkiksi huomaa poliisipartion tulevan paikalle ja luopuu yrityksestä, jonka onnistumisen poliisien ilmaantuminen joka tapauksessa tekisi mahdottomaksi, luopuminen ei ole lain edellyttämällä tavalla vapaaehtoinen.

Yrityksestä luopuminen vapauttaa vastuusta vain tilanteissa, joissa yrityksen rangaistaminen perustuu yleisiin yritysopillisiin rakenteisiin. Luopumisella ei ole vaikutusta niin sanotussa yritysrikoksessa, jossa yritys on tunnusmerkistössä rinnastettu täytettyyn tekoon. Veropetokset ovat yritysrikoksia. Tällöin yrityskin täyttää rikoksen tunnusmerkistön, eikä vastuusta vapautuminen rikoksen täyttymispisteen jälkeen ole mahdollista.¹⁷²

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että verovelvollinen voi välttää rangaistusvastuulta vääränsisältöisen veroilmoituksen veroviranomaiselle toimittamisen jälkeen ainoastaan, jos hän oma-aloitteisesti ja vapaaehtoisesti korjaa virheen ennen kuin viranomaisella on sen havainnut.¹⁷³

¹⁷¹ Lappi-Seppälä ym. 2009: Rikosoikeus > I YLEISIÄ KYSYMYKSIÄ > 7. Rikosoikeuden yleiset opit ja rikosvastuun perusteet > Yritys ja valmistelu > Rikoksen yritys > Yrityksestä luopuminen ja tehokas katuminen > Tehokas katuminen (viitattu 23.1.2017).

¹⁷² HE 44/2002 vp, s. 143.

¹⁷³ Sahavirta 2007, s. 189–190.

Helsingin hovioikeus on tapauksessa 27.5.1997 nro 1842 katsonut, että A oli yrittänyt pitää salassa veroilmoituksessaan verovuodelta 1993 yhtiön kassasta nostamansa varat, vaikka hän olikin keväällä 1994 ilmoittanut veroviranomaisille varoja koskevan tilityksen osingonjaosta ja toimittanut vuosi-ilmoituksen osingoista. Allekirjoittamaton osingonjakoilmoitus ei kuitenkaan riittänyt tehokkaaseen katumiseen, koska A oli etukäteen tiennyt tulevasta verotarkastuksesta ja sen vuoksi ilmoittanut oikeat, vaikkakin puutteelliset, tiedot veroviranomaisille ennen verotarkastuksen alkamista.¹⁷⁴ Toisin sanoen lähestyvä verotarkastus indikoi sitä, ettei verovelvollisen korjaava toimenpide ollut ylipäänsä tehty vapaasta tahdosta. Sama lienee sovellettavissa FATCA- ja muun automaattisen tietojenvaihdon tapauksiin. Oikeuskirjallisuudessa on lisäksi katsottu, että tehokas katuminen eli tietojen oikaiseminen olisi mahdollista tuloverotuksessa vain verotuksen valmistumiseen asti. Näin ollen jo päättäneitä verovuosia ei voisi rikosoikeudellisessa mielessä tehokkaasti katua.¹⁷⁵

Tehokkaana katumisena ei ole myöskään perintöverotuksessa pidetty sitä, että vääränsisältöisten perukirjojen Verohallintoon toimittamisen jälkeen laaditaan perukirjoista puuttuvasta omaisuudesta lahjakirjat ja lähetetään ne verotoimistoon lahjaveron määräämistä varten. Korkein oikeus on ratkaisussaan KKO 2005:144 todennut, että tehokas katuminen olisi kyseisessä tilanteessa edellyttänyt sitä, että Verohallinnolle olisi ilmoitettu perukirjoissa olevan verotukseen vaikuttavia vääriä tietoja, jotka uudella ilmoituksella olisi oikaistu. Sahavirran mukaan omaaloitteisuutta ja vapaaehtoisuutta ei ilmennä myöskään menettely, jossa väärät tiedot korjataan esimerkiksi siksi, että tekijä uhataan antaa ilmi veropetoksesta tai kuolinpesään haetaan pesänselvittäjää ja -jakajaa, jonka tekijä epäilee saavan selville perukirjasta puuttuvan varallisuuden.¹⁷⁶ Lisäksi korkein oikeus toteaa ratkaisussaan 2005:144, että yrityksestä luopuminen ei ole enää mahdollista sen jälkeen, kun teko on tullut yritysrikosessa yritysasteisena täytetyksi. Toisin sanoen tehokas katuminen on verorikosten osalta harvinaista, eikä se juurikaan ole mahdollista tässä tutkielmassa tarkoitetuissa oikaisutilanteissa.

¹⁷⁴ Tapauksesta Sahavirta 2007, s. 190.

¹⁷⁵ Ibid.

¹⁷⁶ Sahavirta 2007, s. 190 ja alaviite 22.

Suomen hallitus antoi vuoden 2016 talousarvioesityksien yhteydessä esityksen¹⁷⁷ tehokkaan katumisen mahdollistamiseksi ja sen käytön laajentamiseksi verorikoksissa. Sääntelyn tavoitteena oli kannustaa verovelvollisia ilmoittamaan oma-aloitteisesti verotuksesta puuttuneet tiedot ja siten lisätä verotuloja sekä määrätä sanktiot laiminlyönneistä rikosprosessia kevyemmällä menettelyllä. Samalla verotuksen ulkopuolella olleet tulot ja varat olisivat tulleet verotuksen piiriin Suomessa myös tulevina vuosina. Armahduslaiksikin kutsuttu laki olisi ollut määräaikainen ja se olisi tullut voimaan juuri automaattisen tietojenvaihdon käynnistyttyä. Määräaikainen armahduslaki olisi luultavasti lisännyt verotuloja ja mahdollistanut tähän asti piiloteltujen varojen siirtymisen Suomen verotusvallan piiriin. Lakiesitys nähtiin kuitenkin nimenomaan määräaikaisuuden ja ajoituksensa vuoksi perustuslaillisesti ongelmallisena.¹⁷⁸ Lakiesitystä kritisoitiin ankarasti muun muassa yhdenvertaisuusnäkökulmasta, eikä hallituksen sisälläkään saatu siitä lopullista yhteisymmärrystä. Lopulta lakiesityksestä luovuttiin.

3.6.1 Tunnustamisoikeudenkäynti

Joissakin tilanteissa ulkomailla piilossa olevat tulot ja varallisuus voivat olla niin merkittäviä, että verovelvollisella on verottamattomien erien ilmitulon jälkeen selvästi suuri syytteen uhka. Mikäli verovelvollinen pitää asian paljastumista todennäköisenä, voi hän pyrkiä ennakoimaan tulevan rikosprosessin vaikutukset. Yhtenä vaihtoehtona on asian oma-aloitteinen julkituominen tai asian vapaaehtoinen selvittäminen niin sanotun syyteneuvottelun ja tunnustamisoikeudenkäynnin kautta. Tällaisen menettelyn valinta ei kuitenkaan liene psyykkisesti helppoa.

Mahdollisuus syyteneuvotteluun ja rikoksen tunnustamiseen on Suomessa tuore ilmiö. Oikeusministeriö asetti lokakuussa 2011 työryhmän selvittämään mahdollisuutta ottaa syytteestä sopiminen osaksi suomalaista rikosprosessia. Työryhmän tavoitteena oli lisäksi laatia suomalaiseen rikosprosessiin nivoutuvat säännökset – suurelle yleisölle lähinnä angloamerikkalaisesta oikeuskulttuurista tunnetuista – *plea bargaining* -menettelyistä, joiden oikeuspoliittisensa funktiona olisi helpottaa viranomaisresurssien kohdentamista, tehostaa viranomaisten toimintaa ja nopeut-

¹⁷⁷ HE 32/2015 vp.

¹⁷⁸ Kritiikistä muun ohella ks. Melander 2015.

taa rikosasioiden esitutkintaa, syyteharkintaa ja tuomioistuinkäsittelyä kuitenkin turvaten rikoksesta epäillyn sekä asianomistajan oikeudet.¹⁷⁹ Tunnustamisoikeudenkäynnistä säädetään rikoslaissa ja laissa oikeudenkäynnistä rikosasioissa (689/1997; ROL).

Syyteneuvottelu on pääasiallinen rikosasiain käsittelymuoto angloamerikkalaisessa oikeusjärjestelmässä, mutta syyteneuvottelu on sisällytetty nykyään myös useimpien mannereurooppalaisten valtioiden rikosprosessilakeihin. Syyteneuvottelun käyttöönottamisen¹⁸⁰ harkintaan on eniten vaikuttanut oikeudenkäyntien pitkittyminen, josta Suomi on saanut lukuisia langettavia tuomiota EIT:ltä.¹⁸¹

Syyteneuvottelun edellytykset ovat seuraavat: 1) Epäilty rikos ei ole RL 20 luvun 1–5, 6–7, 8 a tai 8 b §:ssä eikä 21 luvussa tarkoitettu rikos (tarkoittaa seksuaalirikoksia ja väkivaltarikoksia), 2) epäilystä rikoksesta ei ole säädetty ankarampaa rangaistusta kuin kuusi vuotta vankeutta, 3) rikoksesta epäilty tai rikosasian vastaaja tunnustaa epäillyn rikoksen ja suostuu asian käsittelyyn tunnustamisoikeudenkäynnissä, 4) syyttäjä ja rikoksesta epäilty tai rikosasian vastaaja ovat yhtä mieltä syyksiluettavasta rikoksesta ja 5) asianomistaja on ilmoittanut esitutkinnassa, ettei hänellä ole vaatimuksia asiassa, tai hän suostuu asian käsittelyyn tunnustamisoikeudenkäynnissä. Verorikokset ja muut talousrikokset ovat nimenomaan yksi syyteneuvotteluun ja tunnustamisoikeudenkäyntiin sopivista rikosryhmistä.

Aloite tunnustamisoikeudenkäyntiin voi tulla joko syyttäjältä tai asianosaiselta (ROL 1:10.1). Syyteneuvottelu voi johtaa esitutinnan rajoittamiseen (ETL 3:10a). Kysymys on tapauksista, joissa henkilön epäillään syyllistyneen kahteen tai useampaan rikokseen – esimerkiksi eri verolajeissa tai eri aikoina tehtyihin rikoksiin. Tunnustamalla osan rikoksista epäilty saa sen hyödyn, että yhden tai useamman muun rikoksen esitutkinta lopetetaan. Tutkinnan lopettamisesta päättää syyttäjä

¹⁷⁹ Oikarinen 2012, s. 742.

¹⁸⁰ Suomessa omaksuttiin syyteneuvottelun ja tunnustamisoikeudenkäynnin järjestelmä osaksi prosessioikeutta lisäämällä rikosoikeudenkäyntilakiin uusi 5 b luku, muuttamalla syyteharkintaa säänteleviä rikosoikeudenkäyntilain 1 luvun 2–12 §:ä (laki 670/2014), lisäämällä rikoslain 6 lukuun 8 a § ja 8 lukuun 3 a § (laki 673/2014) sekä lisäämällä esitutkintalain 3 lukuun 10 a § (laki 672/2014).

¹⁸¹ Tapani – Tolvanen 2015, s. 299–231.

tutkinnanjohtajan esityksestä. Vastaavilla edellytyksillä syyttäjä voi jättää jonkin tai joitakin rikoksia syyttämättä esitutkinnan valmistuttua (ROL 1:8.2).

Syyteneuvottelun tuloksena on tuomioesitys, jonka syyttäjä toimittaa käräjäoikeudelle (ROL 1:10 ja ETL 3:10a). Siinä syyttäjä sitoutuu vaatimaan rangaistusta alennetulta rangaistusasteikolta. Syyteneuvotteluun voi sisältyä sitoumus jättää osa rikoksista syyttämättä tai sitoumus rajoittaa esitutkintaa koskemaan vain osaa tutkittavana olevista rikoksista.¹⁸² Verovelvollisella on asian selvittämistä edesauttamalla ja tunnustamisella mahdollista saada näin ollen lievempi rangaistus. Tunnustus voi sinänsä olla ainoa näyttö tehdystä rikoksesta.¹⁸³ Tuomio on tuomioesityksen mukainen, jos rikokset luetaan syyksi eikä ole estettä hyväksyä tuomioesitystä (ROL 5b:4). Tuomioistuimen tulee erityisesti punnita, onko tunnustus aito. Tuomari arvioi tunnustuksen suhdetta muuhun syyttäjän esittämään aineistoon.¹⁸⁴ Rangaistukseksi voidaan tuomita enintään 2/3 rangaistusasteikossa säädetystä enimmäisrangaistuksesta. (RL 6:8a). Näin ollen kiinnijäämisriskin suureksi tietävä verovelvollinen voi pyrkiä pääsemään merkittävästi lievempään kokonaisrangaistukseen edesauttamalla asian selvittämistä ja tunnustamisoikeudenkäyntiä hyödyntämällä. Samalla asiassa on mahdollista säästää viranomaisresursseja, sillä ulkomaantuloihin ja -varallisuuteen liittyvien verorikosten tutkinta voi olla työlästä ja hankalaa edellyttäen automaattisen tietojenvaihdon lisäksi useita ulkomaisia virka-apupyynnöjä. Tietojen kerääminen voi olla myös hankalaa, mikäli esimerkiksi perintö- tai lahjaveroon liittyvästä laiminlyönnistä on kulunut merkittävä aika.

Parhaimmassa tapauksessa tunnustamisoikeudenkäynnistä hyötyvät lain ration tarkoittamalla tavalla sekä verovelvollinen että asiaa tutkiva viranomainen. Toisaalta oikeuskirjallisuudessa on kannettu huolta tunnustamisoikeudenkäynteihin mahdollisesti liittyvistä lieveilmiöistä ja etenkin sen suhteesta syytetyn itsekriminointisuojaan. Kuten jo edellä on tuotu esille, itsekriminointisuojan yhtenä keskeisimpänä tarkoituksena on suojella rikoksesta syytettyä viranomaisen epäasiallista painostusta vastaan. Ensisijaisesti itsekriminointisuoja takaa syytetylle oikeuden pysyä vaiti ja olla esittämättä todisteita itseään vastaan ja olla siten

¹⁸² Tapani – Tolvanen 2015, s. 231.

¹⁸³ HE 58/2013 vp, s. 31.

¹⁸⁴ Tapani – Tolvanen 2015, s. 232.

myötävaikuttamatta syyllisyytensä selvittämiseen. Itsekriminointisuoja edellyttää erityisesti, että syyttäjän tulee rikosprosessissa olla käyttämättä hyväkseen syytettyä vastaan todistelua, joka on saatu epäasiallisen painostuksen ja pakon avulla vastoin syytetyn tahtoa. Itsekriminointisuojan kannalta tunnustamisen pitäisi merkitä sitä, ettei henkilöä voida pakottaa rikosoikeudellisen sanktion uhalla antamaan tietoja, jotka voivat kohtuudella johtaa rikosoikeudelliseen syytteeseen, tai ainakin lisätä sen mahdollisuutta. Syyteneuvottelussa asetelma onkin kyseenalainen, mikäli rangaistuslennuksen tarjoaminen ja ankaramman rangaistuksen uhka katsotaan rinnastettavaksi painostamiseen. Toisin sanoen: jos tunnustamiseen liittyvä rangaistuksen alennus koetaan hyvin merkittäväksi, voidaan tunnustamatta jättäminen mieltää rangaistusta tosiasiallisesti korottavaksi tekijäksi. Oikeuskirjallisuudessa tilannetta onkin kritisoitu siitä, että syytetylle tilanne voi pahimmillaan näyttäytyä hyvin painostavana ja jopa henkiseen väkivaltaan verrattavana.¹⁸⁵

¹⁸⁵ Kritiikistä erityisesti itsekriminointisuojan näkökulmasta kokoavasti ks. Ridha 2014 ja siinä mainitut lähteet.

4 YHTEENVETO

4.1.1 Verotuksen oikaisuun liittyvät ajankohtaiset motiivit

Suomen Verohallinto saa jatkossa yhtä laajenevassa määrin automaattisesti vaihdettua vertailutietoja maailmalta. Tietojenvaihto tehostuu erityisesti EU-maiden välillä (niin sanottu EU-FATCA). Jo nykyisin verotustietoja vaihdetaan unionin jäsenmaiden välillä, mutta tietojenvaihto laajenee koskemaan myös esimerkiksi pankkitalletuksia, muuta sijoitusvarallisuutta ja niistä saatuja tuloja. Vastaava tietojenvaihto alkaa myös OECD-maiden välillä ja Suomi on solminut tietojenvaihtoa koskevan FATCA-sopimuksen myös Yhdysvaltain kanssa.

Ulkomailla oleva varallisuus ja siitä saadut tulot ovat olleen tähän asti korostetulla tavalla verovelvollisen oma-aloitteisen ilmoitusvelvollisuuden varassa. Tämä on voinut luoda houkutuksen jättää osan tiedoista ilmoittamatta ja toisaalta sukupolvelta toiselle siirtyvä varallisuus ja tulot ovat voineet jäädä myös huolimattomuuden vuoksi ilmoittamatta. Ilmoittamattomien ulkomailla olevien varojen tai tulojen tarinat ovat mitä ilmeisimmin hyvin monimuotoisia ja kahta samanlaista tarinaa ei ole: joukossa on tahallista verovilppiä ja jopa vilpittömää tietämättömyyttä omista perintönä tai lahjana saaduista omistuksista. Laajenevan automaattisen tietojenvaihdon myötä iso osa näistä varoista ja tuloista on luultavasti tulossa Suomen Verohallinnon tietoon ennemmin tai myöhemmin.

Laajeneva tietojenvaihto itsessään parantaa verotuksen tehokkuutta, ehkäisee verovilppiä ja lisää verotuksen tasapuolisuutta. Se on positiivinen asia myös veromoraalin ylläpitämisen näkökulmasta. Yksittäisessä verovelvollisessa se voi kuitenkin herättää kysymyksiä, hämmennystä ja jopa pelkoa.

4.1.2 Verovelvollisen keskeinen oikeussuoja hallinto- ja rikosprosessissa

Tässä tutkielmassa on pohdittu verovelvollisen oikeusturvaa, siihen liittyviä kehitystarpeita ja ongelmakohtia sekä sitä, kuinka olisi mahdollista toteuttaa tehokas verotusmenettely, joka samalla turvaa samalla verovelvollisten perus- ja ihmisoi-
keudet. Niin sanotun määräaikaisen armahduslain (tehokas katuminen) peruuttaminen tarkoittaa käytännössä sitä, että rikosprosessin vaara ilmoitusvel-

vollisuutensa laiminlyöneiden verovelvollisten osalta on monessa tapauksessa ilmeinen, mikäli ilmoittamatta jääneiden tulojen tai varallisuuden määrä on riittävän suuri taikka toimintaan liittyy suunnitelmallisuutta ja muita törkeysarvioinnissa raskauttavia piirteitä.

Erityisesti hallintomenettely ja siihen liittyvä veronkorotuksen määrääminen on menettelynä kevyt, eikä siihen liity suuria tai järjestelmällisiä epäkohtia. Päänaviaa tosin aiheuttaa niin sanottu hallinnollinen rikosprosessi ja sen suhde itsekriminointisuojaan. Euroopan ihmisoikeussopimus ei mukaile autonomisessa tulkinnassaan kansallisia oikeudenalarajoja. Näin ollen veronkorotus voi rikosoikeudelliseen sanktioon verrattavana sanktiona tehdä myös verotusmenettelystä tietyissä tilanteissa EIS:n näkökulmasta rikosprosessin. Lisäksi hallintoprosessin kohde voi aiheuttaa epävarmuutta: oikaisuasian varma rajaaminen esimerkiksi vain tiettyyn verotuksen osaan tai verolajiin on hankalaa. Toisaalta tämä ei liene sinänsä ongelma. Tiukka prosessin rajaaminen voisi olla omiaan ruokkimaan osioptimointia ja vain osittaista aineellista totuutta. Oma-aloitteisilla oikaisuilla voitaisiin myös pyrkiä saamaan oikeusvoima- ja ne bis in idem -vaikutus sellaisiinkin verotuksen osiin, joita ei ole tosiasiallisesti oikaistu.

Rikosprosessi puolestaan on raskaampi ja julkisuusperiaatteessa johtuen leimava prosessi, jossa on kysymys myös mahdollisista vapauteen kohdistuvista rangaistuksista. Toisaalta siinä myös syytetyn oikeussuoja on esimerkiksi näyttötaakkasäännösten osalta vahvempi kuin hallintoprosessissa. Verotuksen oikaisuasioissa suurimmat tulkinnallisuudet ja epävarmuustekijät näyttävät liittyvän hallinto- ja rikosprosessin valintaan ja valintaprosessin tuloksen ennakoimattomuuteen sekä verovelvollisen itsekriminointisuojaan. Asian siirtyminen rikosprosessiin riippuu monesti Verohallinnon käsityksestä yksittäisessä asiassa ja nimenomaan sen rikosoikeudellisesta tulkinnasta. Kriittisesti arvioiden syyttäjän harkintavaltaa on tällöin siirretty Verohallinnolle, koska ne tapaukset, jotka Verohallinto siirtää rikosprosessiin, usein myös etenevät tuomioistuimeen asti.

Itsekriminointisuojan osalta ongelmalliseksi ja toisaalta mielenkiintoiseksi muodostuu erityisesti rikosprosessin ajallinen yhteys verotusmenettelyyn sekä EIS 6 artiklan ja itsekriminointisuojan soveltuvuus puhtaaseen verotusmenettelyyn, jossa ainoana (rikosoikeudelliseen sanktioon sinänsä rinnastuvana) rangaistukse-

na toimii veronkorotus. Veronkorotustilanteet voivat olla ongelmallisia erityisesti arvioverotustilanteissa, joissa verovelvollisen passiivisuus voi tosiasiasa koven-
taa hänelle annettavan sanktion määrää. Verovelvollisen oikeusturvaa tarkasteltaessa ne bis in idem -periaate lienee itsekriminointisuoja kategorisempi *kielto* rangaista kahdesti. Itsekriminointisuoja puolestaan on relatiivisempi oikeus, joka juontaa juurensa nimenomaan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksesta (EIS 6 artikla, PL 21 §). Tällöin itsekriminointisuojan vahvuus voinee vaihdella tapauksittain sen mukaan, minkälainen suojan taso on riittävä oikeudenmukaisen oikeudenkäyntiin turvaamiseksi. Joka tapauksessa verovelvollisen oikeusturvan kannalta on ongelmallista, mikäli hänellä ei ole käytössään kaikkia perinteisen rikosprosessin oikeusturvatakeita siitä huolimatta, että hänelle voidaan asettaa rikosoikeudelliseen sanktioon verrattava rangaistus.

4.1.3 Tulisiko valita oma-aloitteinen oikaisu vai passiivisuus?

Entä onko oma-aloitteisuus passiivisuutta parempi vaihtoehto? Yhteenvedona voidaan – ratkaisupakon puuttuessa – todeta, että yleispätevää jokaiselle verovelvolliselle sopivaa ohjetta ei ole mahdollista antaa. Mikäli vältetyn veron määrä on pienehkö, eikä todennäköistä vaaraa rikosprosessista ole, on tunnustettava tosiasia se, ettei verovelvollinen luultavasti saa erityisen merkittävää taloudellista hyötyä oma-aloitteisella vahingoksoikaisulla. Veronkorotuksen määrä ei välttämättä alene merkittävästi. Toisaalta kuitenkin mahdollinen arvioverotus voi osoittautua verovelvolliselle oma-aloitteista oikaisua ankarammaksi. Paremmat yöunet ja tietoinen asioiden kuntoon saattaminen voivat kuitenkin olla monelle verovelvolliselle porkkana, joka kannustaa oma-aloitteisuuteen. Samoin tieto kaksoisrangaistavuuden kiellosta voi toimia houkuttimena saada veronkorotusrangaistuksesta lopullinen este rikosprosessille. Samalla tulot ja varat ovat tulevinä vuosina Suomen verotusvallan piirissä ja myös niiden siirto Suomeen investointeja ja kulutusta varten on mahdollista. Näin ollen oma-aloitteiseen oikaisuun voidaan hyvin perustein kannustaa sekä verovelvollisen että yhteiskunnan kokonaisedun nimissä.

Tilanne on hankalampi, mikäli vältetyn veron määrä on niin iso, että rikosprosessi on todennäköinen. Tällöin verovelvollisen on syytä konsultoida rikos- ja vero-

oikeuteen erikoistunutta oikeudellista avustajaa ja selvittää sekä vältetyn veron määrä että mahdollinen odotettavissa oleva rangaistustaso. Mikäli merkittävä vankeusrangaistus on mahdollinen, lienee syytä yrittää selvittää myös tunnustamisoikeudenkäynnin soveltuvuus tapaukseen. Ei ole selviö, että tunnustamisoikeudenkäynti on mahdollinen, mutta toisaalta sen mahdollisuudet lienevät merkittävästi pienemmät, mikäli veroviranomainen ehtii saada oikaisua varten tarvittavat tiedot automaattisen tietojenvaihdon kautta. Rikosprosessin uhka, sen mahdollisesti tuoma rangaistus ja julkisuus voivat olla joillekin siinä mielessä ylitsempääsemätön ajatus, että passiivisuus on ainut vaihtoehto. Tällöin otetaan kuitenkin tietoinen riski siitä, että asia nousee esiin viranomaisaloitteisesti. Toisaalta silloin henkilöllä on käytössään perinteiset rikosprosessin oikeussuojakeinot. Tehokkaan verotusmenettelyn ja yhteiskunnan kokonaisedun näkökulmasta lienee kuitenkin parempi, että verottamatta jääneet tulot ja varallisuus saadaan verotuksen piiriin mahdollisimman pian ja toisaalta väärinkäytöksiin syyllistyneet saavat riittävän ja oikeudenmukaisen rangaistuksen, joka ei kuitenkaan leimaa tai lamausta yksilöiden taloudellista tai muuta toimeliaisuutta tarpeettomalla tavalla.